

もうひとつの国際会計の展開

——コメコン諸国における会計の統合化について——

森

章

- I はじめに
- II コメコン諸国における会計の発展と統合化の諸問題
- III 会計の統合化に向けての国際会議と労作
- IV 会計の統合化の基本的前提
- V 会計の統合化の方法論
- VI 勘定計画の統合化の諸問題
- VII 生産費計算と生産物原価計算の統合化の諸問題
- VIII 貸借対照表と報告書の統合化の諸問題
- X おわりに

I はじめに

今日、日本や欧米諸国の会計学界では国際会計についての論議がかまびすしい。だがその内容は資本主義諸国における会計の調整、統一化を中心にした論議に限定されている。いわばそれは資本主義体制のもとでの国際会計の探究である。ところが今日もう一方の体制である社会主義体制のもとでも、国際会計の探究が始まっている。それはコメコンに加盟している社会主義諸国における会計の接近、統合、統一化についての論議である。にもかかわらずその内容は殆ど知られていない。そこで本稿の目的は、資本主義の国際会計とは別のもう1つの国際会計である社会主義の国際会計についての論議を考察することにある。

現在、社会主義の国際会計の論議はコメコン諸国で展開されていることから、まずコメコンの活躍について簡単に触れておこう。

1949年1月に創設された経済相互援助会議はしばしばコメコン (COMECON) と呼ばれるが、正式の略称は英語ではクメア (CMEA)、露語ではセフ (СЭВ) である。創立に参加した国はソ連、ポーランド、チェコスロバキア、ハンガリー、ルーマニア、ブルガリアの6ヵ国であったが、その後アルバニア、ドイツ民主共和国 (以下東独と略す)、モンゴル、キューバ、ベトナムがこれに加盟した。アルバニアは1961年以降事実上脱退しているが、1965年にはユーゴスラビアが準加盟している。

近年コメコンの目指す活動は、1971年7月のコメコン第25回総会で採択した「コメコン加盟国の協力の一層の強化と改善および社会主義経済統合の発展の総合プログラム」(Комплексная программа дальнейшего углубления и совершенствования сотрудничества и развития социалист-

ической экономической интеграции стран-членов СЭВ) にみることができる。総合プログラムによれば、社会主義経済統合を「……意識的に計画的に調整されたところの国際的な社会的分業過程、その経済の接近過程と最新かつ高効率の国民経済構造の形成過程、経済発展水準の漸次的接近と平準化の過程、経済、科学、技術の主要分野における深い強固な関係の形成過程、各国の国際市場の拡大と強化の過程、商品・貨幣関係の改善過程……」^(30, p. 7)と規定し、このために「コメコン加盟国は経済協力と科学・技術協力を深めかつ改善して社会主義的統合を発展させていく……」^(30, p. 9)べきであるとしている。また1985年6月のコメコン第40回定期総会では、国民経済の効率を一層高めるためには、科学技術進歩の最新の成果を最大限に活用することが必要であると指摘し、社会主義経済統合にとって科学技術進歩の加速化が当面の最優先課題となっている。^(101, p. 1)

ところで社会主義経済統合を更に一段と促進させるためには、コメコン内で経済、科学、技術の情報交換、各国の経済指標の比較検討、適時な意思決定を行なう必要がある。1977年の時点で見るとコメコンの情報の種類と比率は次のようになる。1. 科学・技術情報(自然保護、保健を含む)……41%。2. 企画・建設情報と技術工学情報……30%。3. 国民経済情報、計画・統計情報および金融・会計情報……24%。4. サービスと商業の分野の情報……5%。^(74, p. 6)この情報のすべての種類の中に、会計を通して提供した情報部分が含まれている。別の調査によると、コメコンの管理活動で利用されるすべての経済情報のうち60~90%の部分は、会計によって確保されるという。^(98, p. 10)ここに各国の経済情報を交換し比較検討して、その結果に基づいて意思決定ができる統一された経済情報システムが必要となる。当然、会計はこのシステムを支える1つの要素となる。確かに、今日の社会主義のもとでは会計は経済運営にとって重要な用具の1つとなっているだけでなく、国民経済の計画化と企業の管理にとって必要な情報の主要な源泉の1つとして考えられている。しかも科学的に充分基礎づけられた会計システムは、特定の経済現象の発生と発展の起因を摘出し、その過程の予測、最適な意思決定、科学的管理のための条件と手段を決定することができるし、この会計システムより得られる情報は、ブルガリアの K. Пергелов がいうように、「首尾一貫した、中断なき、真実の、正確な、記録された情報であり、経済組織の活動をより完全に、首尾よく追跡し、調査し、分析し、統制し、調整することを可能にする」^(90, p. 58)ものである。更に社会主義会計の機能はこうした経済現象とその過程の観察、測定、調整のみでなく、今日の複雑な経済機構のもとでは情報の伝達、選別と関係した会計の機能を拡大しようとする傾向もある。^(62, p. 122)この点をブルガリアの И. Душанов によれば、会計は「情報の収集、処理、伝達、組織化および創造のシステムであり……国家の社会・経済発展計画で示された課題の遂行過程における経済システムの状況と活動の統制と分析のシステムである」と説明している。^(54, pp. 9-10)そしてこうした意義を持つ会計がコメコン諸国間で接近、統合、統一されてコメコンの統一会計システムを創造すれば、社会主義経済統合を一層発展させることができるという考えが台頭してきたのである。

最初この考えは会計学者からではなくて経済学者から提唱された。例えば、コメコン諸国の貸借対照表の内容を比較検討したブルガリアの Г. Бинев は、社会主義経済共同体の範囲では貸借対照表の内容を統一し、統一貸借対照表を国際的に利用できることを証明し、またチェコスロバ

キアの Я. Долежал は、「明らかに重要な目標は近い将来において、会計システムで得られる主要な情報を漸次より緊密に接近させることである。経済活動のすべての側面を示す個々の経済指標は、その構造と内容についてもまた決定方法についても、比較されなければならない」と主張している。^(96, p. 139)

経済学者によって提唱されたコメコンの統一会計システムの創造の考えは、その後会計学者へ波及していった。会計学者も「……会計分野における協力はコメコン諸国の経済関係の独自の方向として、また社会主義国際分業の形態の1つとして考える」ようになっていった。^(98, p. 11)確かにこれまでは、コメコン内で経済と科学技術の協力は進展しているにもかかわらず、コメコン内の会計の諸問題は十分に解決されていないだけでなく、会計を改善していこうとする各国間の協力も不十分であったのである。またコメコン諸国の現行会計システムの各国間の差異は、各国の経済指標の比較を困難にしていた。このためコメコン諸国の会計学者の間で、各国共通の統一会計システムを漸次創造していこうとする論議が近年展開されてきたのである。

もっとも後に触れるように、コメコン諸国における会計を接近、統合、統一化していこうとする考えに、反対または懸念を表明している会計学者もいる。しかし現在のところ、反対または疑問視する「……声は大きくはない」^(100, p. 334)といわれる。ソ連では И.С. Мацкевичюс, С.А. Стуков, А. Н. Кашаев, Ю.В. Кормнов などが、コメコン諸国における会計の統合化の方途を探究している。とりわけ統合化を深く研究しているのは、1977年に『コメコン諸国における生産物原価計算の分析』(Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ), 1984年に『コメコン加盟国における会計の組織化』(Организация бухгалтерского учета в странах-членах СЭВ) を著した И.С. Мацкевичюс である。そこで以下、И.С. Мацкевичюс の研究に依拠しながら社会主義の国際会計の論議を考察していくことにしよう。

Ⅱ コメコン諸国における会計の発展と統合化の諸問題

社会主義諸国の会計を接近、統合、統一を図ろうとする動向は、コメコン加盟国のうち特に正式加盟しているヨーロッパ社会主義諸国においてみられる。このためまず第2次大戦後から今日まで、東欧諸国の会計がどのように発展し、各国はいかなる会計問題を抱えているかを明らかにする必要がある。以下、東欧諸国における社会主義会計の発展を3つの段階に大別して考察していくことにしたい。

第1段階は社会主義的原則に基づいて会計を再編する時期であり、いわば資本主義会計から社会主義会計への移行期である。

ファシスト・ドイツから解放されたとはいえ、東欧諸国の経済は惨憺たる状態であった。このため、戦争で破壊された国民経済の復興と社会主義経済の基礎の建設が、この時期の主要な課題となった。この課題はソ連の援助で解決されていき、東欧諸国は生産力を高め、1953年には工業生産高を戦前水準の3倍にまで増大した。^(3, p. 12)同時に社会主義国有化も進展した。こうした状況のもとで、「物質の生産と分配を全面的に国家的に記帳し統制しなければ、勤労者の権力も勤労者の

自由ももたないし、資本主義のくびきのもとへの逆戻りは避けられない^(115, p. 256)」というレーニンの見解に基づいた社会的生産物の生産、分配、利用の統制手段としての、また社会主義経済運営の指導用具としての新しい社会主義会計の編成が急務となってきた。

コメコン諸国では、革命前から継承した古い会計は社会主義的変革後の国民経済の管理と発展にとって役立たず、社会主義に奉仕する新しい会計の編成を必要とした。そこでまず「戦後の初期においては、会計の統一された方法論的指示はなく、企業において種々の会計の形態と方法とが採用された^(98, p. 40)」。

国内の反動グループが新しい会計の編成、新規程の採用に対して妨害するという極めて困難な条件のもとで、各国は新しい会計を創造するための施策を実行していった。当時の施策のうち重要なものは次のものであった。^(98, p. 40) 1. ドイツ占領からの解放後における企業財産の棚卸の完全実施。2. 物不足のため、原始的証憑書類、その他会計記録用紙の企業への補給。3. 企業の支払規律、財務規律の強化。4. 貸借対照表と報告書の提出、確認の統一の方法の制定準備。5. ソ連邦財務省によって作成された規程、訓令、指示の導入と採用。上記の施策はソビエト会計の経験を直接利用するという内容のものであった。このため、コメコン諸国における「社会主義的原則に基づく会計の編成は非常に短期間に遂行された^(98, p. 40)」のである。加えて、ソビエト会計の経験の活用は費用を節約して会計を編成することができたといわれる。^(2, pp. 44-45) 参考にしたソビエト会計の経験は会計法規、勘定計画、貸借対照表と報告書、会計帳簿組織、生産費計算、材料計算などであった。

しかし革命前から会計が比較的発達していた東独、チェコスロバキアでは、ブルジョア会計の影響を完全に払拭できなかった。「そこでは社会主義的原則による会計の編成に際しては、ブルジョア・コンツェルンで採用していた先駆的形態と方法を活用した^(98, p. 41)」のである。その結果、後に触れるように費用発生場所別の費用計算、特殊目的のための原価計算、変動費計算などの独特の会計が生れていった。

コメコン諸国における会計の編成は会計実施を規制する政府の文書として公布された。その中で重要なものは次のものであった。^(98, p. 41) ブルガリアでは商業と公共食堂省によって作成された原価計算に関する法令(1946年)、最高国民経済会議で承認された会計に関する法律(1948年)、チェコスロバキアでは企業会計の統一的組織化に関する法律(1946年)、国民会議で承認された国民経済計算の組織化に関する法律(1951年)、会計の統一的基礎の確立についての政府決定(1946年と52年)、東独では国营経営と協同組合経営における会計に関するドイツ経済委員会決定(1949年)、人民所有企業における会計実施についての基本規程などがそれである。一連の政府文書においては真实性、資材の記録、統制の組織化、社会主義財産の保全という会計の基本的課題が示された。また一連の指令によって会計帳簿、証憑書類への記帳、取引の処理・手続などを規定し、これに違反する者に対する具体的な罰則を決定した。

新しい会計の編成過程で、とりわけ重要な役割を果たしたのは新しい勘定計画の設定であった。この設定は困難な会計問題の1つであったが、東欧諸国は「1946年から52年までの間に、国民経済と部門のための若干の勘定計画を設定していった^(98, p. 41)」。この場合、多くの国は古い勘定を廃止し

新しい勘定を導入した。^(2, p. 109)しかし、若干の国の最初の模範勘定計画には社会主義経済で利用されない勘定が残った。例えばルーマニアと東独では、利権 (концессия)、特許権 (патент)、優先使用权 (лицензия)、金銭証券 (ценные бумаги)、株券 (акция) などの勘定が残存した。また、社会主義生産関係に立脚した経済の過程を反映する勘定が、新しい勘定として導入されていった。例えば東独では、生産手段の資本主義的所有を反映した固定資本 (основной капитал) 勘定は、生産手段の社会的所有を反映した固定資産ファンド (фонд основных средств) 勘定に代り、流動資産ファンド (фонд оборотных средств) の導入と共に、資本概念を取除きファンド概念を採用した。^{(18, p. 62) (1)}

企業の経理部課の創設とそこでの会計業務を統括する会計責任者のための規程の制定は、新しい会計の編成にとって重要な役割を果たした。東欧諸国では1950年から52年までの間に、会計 (上級) 責任者の権限と義務に関する規程が政府より公布された。それは次のようであった。^(98, p. 42)ポーランドでは1950年1月20日、閣僚会議は「会計 (上級) 責任者の権限と義務について」(О правах и обязанностях главных (старших) бухгалтеров) を公布し、ブルガリアでは1950年12月23日、閣僚会議は「会計 (上級) 責任者に関する命令」(Распоряжение о главных (старших) бухгалтерах) を公布し、ハンガリーでは閣僚会議決定 No. 125 「企業の会計責任者について」(О главных бухгалтеров предприятий) を公布し、チェコスロバキアでは1952年11月15日、「会計 (上級) 責任者の権限、義務、責任と会計部課の組織化について」(О правах, обязанностях и ответственности главных (старших) бухгалтеров и об организации учетной службы) を公布し、ルーマニアでは1948年末に、東独では1948年中頃に会計責任者の権限と義務をそれぞれ規定した。一連の規程は1947年のソ連の同種の規程に基づいて制定された。^{(98, p. 42) (2)}

また、コメコン諸国では会計に対する指導は財務省で行なわれることとなった。更により良い会計を組織し会計を効率的に指導するため、ルーマニアでは「第1次的計算の組織化と合理化に関する委員会」(1950年)、「第1次的計算形態の改良と体系化に関する委員会」(1951年)が政府のもとに設置され、東独では1951年に財務省のもとに会計研究所を、ハンガリーでは1951年に財務省のもとに管理組織に関するビューローをそれぞれ設置した。ブルガリアでは会計の理論と実務を研究する「会計に関する科学会議」^(98, p. 42)を設置した。

生産費計算と生産物原価計算の問題は、多くの会計方法の諸問題の中で当時極めて現実的な問題であった。このため東欧諸国では、費用計算と原価計算についての種々の視点からの理論的、実践的研究が行なわれた。ブルガリアでは職場原価、生産原価、商業原価という3種類の生産物原価の算定、計画原価計算、報告原価計算という2種類の原価計算および月次報告書の作成を考えていった。ハンガリーでは殆どの種類の生産物について計画原価計算と報告原価計算を四半期別に行なうことを研究していった。東独では製品別原価をより正確に決定するために、費用の種類別と発生場所別の支出計算に注目していった。チェコスロバキアでは企業会計は会計、原価計算、統計、見積からなり、原価計算は会計から独立した領域の1つであるとする見解があらわれた。^(98, pp. 42-43)

第1段階でのコメコン諸国における会計の主な発展内容は以上のものであるが、この段階の会計分野での各国間の協力の特徴は次のように要約できるであろう。それは会計の組織化、形態、

方法などについてソビエト会計の経験を利用したことである。ソビエト会計の経験を活用することによって、コメコン諸国は統一会計法規を制定し、社会主義経済の新しい要請に応える会計を総体として編成し、その会計システムで確保した会計データを社会主義財産の保全と統制のために専ら利用したのである。

第2段階は社会主義会計の計画機能を強め、その基礎を一層強固なものにする時期である。

この時期のコメコン諸国においては、生産発展テンポは増大し、国民経済の物質的・技術的基盤は強まり、社会主義国家間の経済協力も拡大した。またこの時期にはコメコン諸国は、経済の多ウクライドを清算し、社会的総生産物において工業と農業との比率を変化させ、更に工業においても消費財生産(Bグループ)と比較して生産財生産(Aグループ)の比率を大きく引上げた。^(8, p. 9) 1960年には、コメコン諸国における工業生産高は戦前の水準を大きく上回った。こうした経済の発展は個々の国で実行された当面計画、四半期計画、2ヵ年計画、3ヵ年計画後に策定した最初の国民経済発展5ヵ年計画をすべてのコメコン諸国で好成績に遂行した結果によるものであり、また国民経済の計画システムの創設の一環としての国营工業企業の社会主義経営方法である独立採算制への移行によるものであった。

国民経済を計画的に管理し、企業を独立採算制で運営していくためには、会計はますます正確かつ効率的に実施されていかねばならない。ここにコメコン諸国における会計に極めて複雑な課題が与えられた。これまでの会計実践を批判的に総括し、現行の会計法規を再検討し、それに基づいて会計の組織化、形態、方法を改善する課題が生じたのである。

改善はまず勘定計画から着手した。例えばハンガリーでは1955年に工業企業のための新しい勘定計画を設定した。^(98, p. 45) それは工業部門の活動をできるだけ正確に把握して、管理責任者が経営の改善、生産物原価の引下げ、生産性の向上のための政策立案に必要な経済活動のデータをできるだけ確保するように設定した。ブルガリアでは1952年1月1日から60年1月1日にかけて17種の模範勘定計画があって、そのうちの3種は工業企業の勘定計画であった。だが1960年1月1日からは従来の勘定を統合した統一勘定計画を導入した。^(6, p. 67) 各国での新しい勘定計画の作成に際しては、1. かくれた生産余力を摘出できるようにすること、2. 国民経済の個々の部門の勘定計画を相互に接近させること、3. 企業の経済活動指標の計画化と分析とを統合させることに留意した。

第2の改善は会計帳簿組織である会計形態に向けられた。ルーマニアでは1955年まで、ソ連のカード・将棋盤形態を若干改良した帳簿組織を採用していた。東独では1951年1月から謄写・カード形態または手書による帳簿形態が採用されていた。^(98, p. 46) ポーランドでは当時謄写形態を使用していた。^{(98, p. 45) (3)} こうした状況のもとでコメコン諸国においては、1953年から57年にかけてソ連の集計表式仕訳指図書形態の普及と導入に大きな注意が払われていった。その際、ソ連のこの会計形態を参考にしながら各国は自己の会計形態を改良していった。例えば、ポーランドではソ連の集計表式仕訳指図書形態を採用すれば貸借対照表が適時に作成できることに注目した。^(5, p. 25) チェコスロバキアではソ連の集計表式仕訳指図書形態を若干修正した会計形態を採用した。^(7, p. 70) 東独ではソ連の集計表式仕訳指図書形態の有効性をめぐって紙上討論を行なったが、その有効性を否定しこれまで採

用していた謄写・カード形態でも会計業務の軽減と簡略化は可能であるとした。^(4, p. 61)この点について東独の Г. Голл は、「ソビエトの集計表式仕訳指図書形態を研究すること、そして自国の会計形態を変更せずにドイツ会計のすべての先駆的なものを利用することは非常に重要である」^(1, p. 71)と指摘した。

各国でいかなる会計形態を採用するかはそれぞれの国の特殊性に依存していた。例えばルーマニアでのカード・将棋盤型形態の採用は、この形態が非常に簡単で便利であったという理由だけでなく、この形態に使用されるカードや用紙を極めて多く持っていたという理由からであった。^(2, p. 142)東独での謄写・カード形態の採用は、この形態が計算機も活用できるうえ、これまで長期間好成績に利用してきたため集計表式仕訳指図書形態への移行を必要としないという理由からであった。^(18, p. 64)

第3の改善は会計業務を効率化することに向けられた。それは第2次大戦中から戦後にかけてソ連の А. Лозинский が研究開発した会計における科学的労働組織 (научная организация труда 略して НОТ) を具体化した会計業務予定表のコメコン諸国への導入を中心に行なわれた。⁽⁴⁾例えば、東独とハンガリーでは1953年から56年にかけて会計業務予定表の普及に大きな関心が払われた。ハンガリーでは鋼鉄製品工場の専門家は会計業務予定表に注目し、その結果報告書作成の期間短縮のための広範な運動が展開されていった。ブルガリアでは政府の委員会が会計業務予定表のソ連の経験を参考にして会計業務の効率化を討議し、その結果閣僚会議は1957年に会計と財務についての諸報告書を削減する特別決議を採択した。^(98, p. 47)

第4の改善は会計の機械化を促進させていくことであった。当時のコメコン諸国においては会計の機械化の水準は同一ではなかった。チェコスロバキアと東独では会計の機械化は大戦前から比較的高い水準に達していたが、その他の諸国では1960年代の中葉まで手労働による会計が主であった。ブルガリア、ポーランド、ルーマニア、ハンガリーでは合計機、会計機が丁度普及した時期であった。大企業でも穿孔機の利用は限られていた。これは計算機を製作する特殊な土台を持っていなかったことによるものであった。^(98, p. 47)

そこで各国は計算技術を発展させ、計算機を会計業務に導入させる政策を採っていった。例えば、チェコスロバキアでは1951年には会計・計画業務の機械化の諸問題を研究する「Тобус」科学研究所を創設し、1960年7月14日付の政府決定では各省に管理分野における電算機の採用のための条件整備を義務づけ、1961年11月3日付の政府決定では1980年までに国民経済へ電算機を導入する計画案を承認した。東独では1956年に、全国国民経済における会計の機械化を計画する人民所有企業「Машинный учет」を国家中央統計局所属企業として創設した。ハンガリーでは1959年に財務省のもとに管理業務の組織化・機械化の研究所を設置した。ブルガリアでは1962年に閣僚会議は管理業務の機械化・自動化に関する決定を公布した。^(98, pp. 47-48)

各国で計算技術の発展、会計の機械化の政策を実現していく過程でコメコン諸国の文献には、次のような提案が共通してあらわれた。^(98, p. 48)1. 会計業務の機械化は生産過程の機械化・自動化と密接な関連のもとで行なうこと。2. 会計の機械化は原始的証憑書類の改良を初めとする会計の改善を必要とすること。3. 計算機の型、規格を統一すること。4. 機械化はデータの原始的処理に

しばしば利用されるので電算化、自動化は機械化を完全に排除するものでないこと。そこでこれらの問題を解決するために国際会議が開催された。東独で1955年10月に電算機と情報処理の国際会議、同じ東独で同年11月に計算技術手段の国際会議、ハンガリーで1959年9月に会計・管理業務の計算技術手段の生産に関する国際会議、ルーマニアで1964年7月に機械化・自動化のもとでの会計幹部養成問題のゼミナールが、それぞれ開催されていった。^(98, pp. 48-49)

各国で会計の計画機能とその基礎が強固になるに従って、第5の改善として会計方法が討議されていった。その1つはポーランド、ハンガリー、ブルガリアにおけるソ連の材料計算法である残高法を参考にして材料計算の煩雑な業務量を削減したことであり、^(98, p. 49)もう1つは各国における生産費計算と生産物原価計算の改善であった。

ハンガリーでは生産物原価計算は総括計算法、分割計算法、グループ計算法のいずれかに基づいて生産物の種類別、グループ別、シリーズ別に行なうことを考えた。東独では費用の種類、費用の発生場所、コスト・センターを考慮した国民経済全部門のための統一費用計算法に着目していった。ブルガリアでは「低原価で高品質の製品を！」をスローガンとした社会主義競争の展開と共に、24の経済部門の生産物原価計算規程を制定し、原価を日常不断に把握することに努力した。チェコスロバキアでは原価計算の基本原則として1. 生産と実現（販売）に関連した当該企業の支出のみを生産物原価に算入すること、2. 費用の発生時期別に支出を区分すること、3. 企業の活動範囲別に支出を区分することを提案した。この時期のチェコスロバキアでは会計、統計、業務技術計算の統合化は進み、この時から原価計算の会計からの独立は具体化されていき、報告原価計算は会計の一部となり、事前原価計算は見積と共に計画化の分野となった。ポーランドではこの時期に原価計算の費用項目を簡略化することに注目した。^(98, pp. 49-50)

第2段階でのコメコン諸国における会計の主な発展内容は以上のようなものであるが、この段階での各国の会計発展の特徴は次のように要約できるであろう。それは社会主義経営方法である独立採算制を国営工業企業に適用したことにより、各国は独立採算制を強化するため会計を必須の用具と考え、ソビエト会計の経験を引続き活用して勘定計画の改訂、会計帳簿組織の改良、会計業務の効率化、会計の機械化・自動化、会計方法などの個々の会計問題を討議していったことである。そして、整備された会計システムから得た会計データを国民経済の計画化と企業の管理のために利用したのである。

第3段階は会計がコメコン諸国で開始された経済改革にとっての強力な用具とならねばならなくなってきた時期である。

この時期のコメコン諸国においては、社会的生産の効率を高め科学技術進歩を速めるために、国民経済の計画化と企業の管理のこれまでの強度の集権的システムを分権的システムに改革していくことになった。第2段階までは国民経済全体とその環である企業を総体として把握した計画化と管理のシステムの発展が主であったのに対し、第3段階では計画化と管理のシステムの個々の側面を企業の自主性の拡大と共に改革していくことになった。このため経済改革によって生み出した新しい計画化と管理のシステムに見合う新しい会計理論と新しい会計システムを創造する

ことが必要となってきた。この課題の解決においては特に、東独、ハンガリー、チェコスロバキアの経験は貴重な成果を残した。

まず東独の経験をみよう。東独は経済改革との関連で会計を改善しようとする動きを最初にした国であり、「そのイニシアティブは、会計は経済統計の特殊の事象であるという考えを持つ統計家から出発した」^(100, p. 323)。東独では1963年以前においては会計に対する指導は、財務省で行なわれていて国民経済の金融と国家財政との相互関係を調整していた。だが経済改革の開始と共に、1963年11月10日付の閣僚会議決定「ドイツ民主共和国における国民経済に対する指導と計画化の新しい経済システムでの国家中央統計局の責任と主要課題について」(Об ответственности и главных задачах ГЦСУ в новой экономической системе планирования и руководства народным хозяйством в ГДР)によって、会計と統計の組織化に対する指導は中央統計局にゆだねた。更に1966年5月12日、閣僚会議の決定「会計と統計の統一システムについて」(О единой системе учета и статистики)を承認した。決定では「最少限の費用で充分科学的に基礎づけられたデータを確保し、すべての段階・レベルにおいて社会主義再生産過程の計画的指導のための経済分析でそのデータを最大限に活用させる目的をもって、会計と統計の全般的基礎を統合する」^(16, p. 6)ことを明らかにした。会計と統計の統一システムの創造には 1. 情報の立案に際し個々の企業の経営的課題よりも国民経済の課題を優先する、2. 経済過程を統一的に分類する、3. 物量測定、価値測定、時間測定を統一する、4. 企業別、地域別、生産物種類別に情報を統合するという4原則の順守が確認された^(29, p. 3)。つまり統一された物量測定、価値測定、時間測定によって統一された経済過程を把握し、会計と統計の融合でもってそれぞれの管理段階・レベルに必要な情報を確保するのである。従って会計と統計の統一システムの基本的な考えは、生産の計画的指導に必要な情報を多面的に活用するために種々の経済現象を会計と統計で一括して把握することにある。この構想を実際に具体化するに当って東独の会計学者は創造的な活動を展開していった⁽⁶⁾。

そして1964年から65年にかけての大規模な準備活動後に、「会計と統計の統一システムに関するテーゼ」^(60, pp. 137-149)(Тезис о единой системе учета и статистики)が示された。テーゼは統一システムの目的、課題、導入条件を規定し、先の1966年5月12日付の閣僚会議決定を基調にして会計、指標、データ収集、評価、情報の信憑性、報告書などのシステムのすべての要素についての具体的な指示^(14, pp. 307-318)を規定した。さらにまた1970年5月7日、東独政府は1971年から75年までの会計と統計の統一システムの発展構想と80年代におけるその発展の基本的内容とを承認した。

会計と統計の統一システムについての具体的な諸問題は国際会議、学界、企業などで何回も討議され、その成果に基づいて統一システムをより良いものにしていった。例えば、1972年に東独の中央統計局主催の会議で生産物原価の算定と統制、費用の標準化とりわけ間接費の標準化が不十分な規則であると批判されたのを契機にして、1972年9月8日、閣僚会議は会計と統計の前に提起される要求を単純化することを決議し、これに基づいて1972年9月22日、中央統計局は会計と統計のデータの収集、分析を簡略にするための指示を公布した。そして費用計算の主要な課題として 1. 費用項目の決定、分析およびその水準、動態に対する統制、2. 工場内独立採算制と

収支計算の採用、個々の生産部門の費用計算と費用統制、3. 価格形成に必要な基礎的データの確保^(43, p. 206)を規定した。

1976年1月1日からは会計と統計に関する新しい規程が適用されている。規程は価値測定による場所別、客体別に生産費計算を行なうこと、費用を工場内独立採算制で効率的に統制すること、に大きな注意を払っている。今日の東独においては60年代から形成されてきた会計と統計の統一システムは、重要な社会的事象と生産過程を計画し、その計画を統制して意思決定に最大限役立つ、国民経済と企業の情報システムの1つとして考えられている。^{(98, p. 52) (7)}

ハンガリーでは、1968年に国会で「計算手続について」(О порядке учета)の特別法令が承認された後に、これに基づいて1970年の「会計手続について」(О порядке бухгалтерского учета)の規程、貸借対照表作成と棚卸実施義務規程、経済取引の原始的証憑書類規程、生産物原価計算規程を公布した。そして会計の方法論の指導機関である財務省は、統一原則による部門勘定計画の設定、原始的証憑書類の確認原則、報告原価計算の組成、財産の棚卸法と評価法、貸借対照表と損益計算書の作成原則などをより正確精緻なものにした。^(98, p. 53)

近年のハンガリーでは管理システムにおける会計の役割と概念を明確にしようとしており、会計の概念の中に「簿記(総合計算とそれと関係した分析記録)、費用計算と生産物原価計算、貸借対照表と損益計算書、それらに基礎づけられたすべての種類の内部情報」を含めている。^(47, p. 4)そしてこうした会計を有効に実施していくためには、その責任者の役割がなによりも重要であるとし、1970年の先の「会計手続について」の規程では、「経済組織の指導者(企業長、議長など)、経済組織で会計方法に責任を持つ人(経済指導者、その次長、企業長、経理部長など)は勘定計画、生産物原価計算方法の策定に、またその内容を管理するに当たっての法的順守に配慮しなければならない」^(24, p. 8)と明記した。この方針に従って個々の企業では自己の企業の条件に応じた会計の具体的な規則を制定し、その規則に従って個々の企業は計画遂行や生産費に対する統制、財源の効率の利用、深い経済分析に必要な情報を確保する会計システムを組成する。同時にこのシステムで国民所得、社会的生産物の計算、国民経済的視点からの個々の企業の業績評価などの情報をその内容を統一して確保していこうとしている。だがこうした会計システムの創造に当り、個々の企業をどのように考慮するのかといった問題や会計幹部の不足などで問題を抱えている。しかも今後のハンガリーにおいて会計を一層改善させていくには生産、技術過程、管理方法などの発展から生ずる変化を最大限に会計システムに反映させる必要があるといわれている。^(26, p. 149)

こうしてハンガリーでは企業は上級機関から義務的指令としてではなく参考指令としての経済指標を受取り、それを参考として経営計画を策定するなどの徹底した分権化の経済改革が進展しており、それに対応した会計システムの構築を目指している。

なおハンガリーは1968年1月から他の社会主義諸国に先駆けて直接原価計算の採用に踏切っているが、^(47, p. 37)この点については後に詳しく触れる。

チェコスロバキアでは、1966年から67年の間にすべての会計を基本的(全般的)会計と工場内(原価計算)会計という2つの情報領域に区分した。基本的会計は企業全体の財政状態と経営成績

の把握を目的とするものであり、この会計システムで企業の経済活動についての主要な経済情報を確保する。他方、工場内会計は企業内部の工場管理を目的とするものであり、この会計システムで費用の発生・形成を組織的に統制する。前者の会計はすべての企業において統一的に採用されていて同一の情報を確保し、そのデータを全国経済規模で総括して国民経済の計画化と管理のために活用する。後者の会計は基本的会計に対する補助的会計として考えられているものの、個々の企業においてはコスト・マネジメントのための、また生産活動、亜部門活動の業績評価のための極めて重要な用具である。工場内会計で把握されるデータから 1. 実際原価を算定しそれと工場内決済価額とを対比する、2. 工場内亜部門活動の計画化、分析、統制、評価に必要な情報を確保する、3. 亜部門の収支を明らかにし生産遂行に対する責任を明確にするのである。^(52, pp. 12-19, 40-50)

基本的会計と工場内会計とは通過勘定 (транзитный счет) または鏡の勘定 (зеркальный счет) と呼ばれる特殊な勘定で結合しているが、^(52, p. 18)前者は国民経済全体の計画化と管理に必要なデータをも確保しなければならないため、そのシステムは全社会的に最大限統一されているのに対し、後者は個々の企業において生産組織、生産の専門化と技術過程、機械化と自動化などに相違があるため、そのシステムを全社会的に統一することは困難となる。そこで工場内会計は種々の会計法規で規制されるとはいえ、その実施の具体的方法は個々の企業の自由裁量にゆだねた。このことは、一方で会計に対する企業責任を強め会計への企業の関心を高めることになったが、他方で「費用分析における会計の水準を引下げ、また再生産過程でのその効率の強化に際し会計の機能を弱化した」。^(57, pp. 468-469)多くの工業企業においては生産物原価の形成に対する統制を弱めることになった。そこでチェコスロバキアでは1976年から77年にかけて、再び会計システムに対する改善が展開されていった。1977年にソフィアで「質と効率の向上のための会計と会計幹部の役割と地位」についての科学者と実務家との会議が開催され、会議の席上チェコスロバキア財務省は今後の改善策を示した。⁽⁸⁾こうして企業内のすべての亜部門における経営課題の達成、コスト・マネジメント、節約方式の順守に対する用具としての工場内会計を改善している。そして今日、チェコスロバキアでは1つの取引を情報の重要な源泉とみなし、その取引からの情報を1回で把握して、その情報を管理のために反復して活用できるような会計システムを構築しようとしている。

東独、ハンガリー、チェコスロバキアにおける以上のような経済改革開始後の新しい計画化と管理のシステムに見合った会計システムの改善と同時に、この時期のコメコン諸国では各国の先進的経験の研究や国際会議・シンポジウムの討議を経て、自国の会計システムを一層改善していくとする傾向が明確になってきた。特にそれは 1. 計算機、電算機といった計算技術手段を広範かつ効果的に利用する、2. 会計の情報機能を強化する、3. 自動生産管理システムのサブシステムとしての会計を確立するという点に端的にあらわれてきた。

まず第1の点についてみよう。当時のすべてのコメコン諸国では、会計システムの一層の改善を最新の計算技術手段とりわけ電算機の効率的な活用と結びつけた。その際、会計データの収集と処理において並行主義と呼ばれる業務の重複を排除することに注目した。科学技術進歩のもとの業務の電算化を Э.Г. Гильде は次のようにいっている。「(水光熱費のような) 生産上の種々

の費用は計器, その他の記録装置によって支出場所に記帳されよう。しかもこの記帳は電算機に記憶されている常備の価格情報に基づいて, 費用を物量的表示から価値的表示へ転換させる電算機へデータを直ちに伝送するのである^(36, p. 32)。ここに第1次の情報を自動的に記録することが, 会計業務の合理化にとって重要な方向となってきた。そして東独, ハンガリー, チェコスロバキアではこの時期に会計データの電算機による処理が広く行なわれるようになった。

丁度この時期, 東独, チェコスロバキアでは新型の高性能の計算機が生産され, その生産量も増大した。ソ連でも第10次5ヵ年計画期(1976~80年)に第4世代の電算機の生産が開始された^(98, p. 58)。コメコン諸国では会計の機械化と自動化の水準も著しく高くなった。とりわけ会計と統計の統一システムを採用している東独の大企業においては, 電算機の導入の意義は大きかった。そこでは今後, 「電算機の統一システムの技術的基礎に基づいて, 多くの企業における同種の課題を解決するための統一プログラム・システムを創造する^(95, p. 44)」という目標がある。このことはデータの収集からその分析にいたるまでの会計と統計のすべての業務を, すべての管理レベルで総合的に合理化することを課題としているのである。

そしてコメコン諸国における会計の機械化, 自動化の進展は, 後に触れるが, 各国の会計システムの統合化を速める重要な1つの要因ともなっている。

次に, 会計の情報機能を強固にするという第2の点についてみてみよう。この問題は計画化と管理における会計データの役割を高め, 会計情報の質を向上させることと関係している。現在, 会計データは計画化, 経済分析, 生産管理などのために各分野で活用されており, 会計情報システムは経済情報システムの中で最も重要な部分としてコメコン諸国では考えられている。

例えば, ブルガリアの T. Тотев は「会計情報は経済情報の中心である^(100, p. 323)」とっており, このことを, ルーマニアの Д. Русу は会計情報はより完全, より正確, より機動的な情報であると説明し, ポーランドの З. Месснер⁽⁹⁾ は会計情報は他のいかなる情報よりも信憑性ある全面的な情報であると説明している^(100, p. 323)。またポーランドの А. Яругова, Ю. Скворонский⁽¹⁰⁾ は会計情報を企業の外部的環境と内部的構造との関連でモデル化し, 経済効率に対する責任と権限を明確にしようとしている^(100, p. 323)。更にブルガリアの К. Пергелов, モンゴルの Т. Ендон は情報システムの組成部分である会計はその会計諸方法を不断に発展させていく集合体であると理解するが, それは, ポーランドの К. Сова によれば, それ自体目的を持たず管理上の課題を解決する手段にすぎないと考えるのに対し, К. Пергелов によれば, 「情報システムとしての会計の優位性は独自であること, 固有であること, 科学的な根拠があること, 利用する方法に発展があることにあり, それは弁証法的唯物史観, 科学的方法で規定された事実と法則性に基礎を置いている^(90, p. 59)」と考える。

今日のコメコン諸国においては, 情報システムとしての会計の効率を高めるために種々の施策が採られている。例えば東独では会計情報を次のように厳しく規制している。「情報はその受取人(それぞれの管理段階の指導者)にとって具体的かつ明瞭なものでなければならない。指導者が受取る情報は偶然的なものとして取扱ってはならない。情報の移転方法, その合理的な伝達方法を正確に決定する必要がある^(55, p. 26)」と。ハンガリーでも会計情報システムは 1. 企業の財産と財務的

成果についての実際のデータ, 2. 意思決定のためのデータ, 3. 技術的・経済的施策に対する実行時点と実行後の統制に必要なデータを確保することを義務づけている。^(25, p. 97)

他方, コメコン諸国の会計文献は情報システムとしての会計を組織するに当って, 今日若干の欠陥があることを指摘している。その主要な欠陥は企業と上級機関の指導者は情報を遅れて受取り, しかも受取ったデータを指導のために充分活用しないということであるという。このため, 個々の企業の経済活動についての情報を最少限の費用で早急に確保することが必要とされている。また情報の形成が遅いのは情報の移転に際し, 煩雑な手続が多く処理に手間取るからであるという。そこで情報の収集, 伝達, 処理の労力を減少させて意思決定に必要な企業の経済活動の情報を短期に確保することが重要となる。同時に情報システムとしての会計の効率を一層高めるために 1. それぞれの管理レベルにとって必要な会計指標を明確にすること, 2. データ・バンクを設置すること, 3. 各現場での情報収集の選択基準を作成すること, 4. 会計の情報機能と統制機能を充実させるための会計の諸方法を一層改善することなどが重視されている。^(98, p. 60-61)

こうしてコメコン諸国では, 会計の情報機能を一層強固なものにしようとする傾向が共通してあらわれている。

自動生産管理システムのサブシステムとしての会計を確立するという第3の点についてみると次の如くなる。この問題はソ連を初めとするコメコン諸国のこの10年間に, 創設されつつある自動生産(企業)管理システム(автоматизированная система управления производством(предприятием)略してАСУП)または自動情報収集・処理システム(автоматизированная система сбора и обработки информации 略してАСОИ)と関係している。会計をАСУПのサブシステムとして理解しようとする点では, 今日のコメコン諸国は共通している。だがそれについての統一アプローチはなく, АСУПにおける会計の地位, 意義についての科学的に基礎づけられた統一見解はみられない。^(98, p. 62)

ソ連ではАСУПについて2つの見解がある。1つはАСУПの計画, 計算, 調整の機能を調達, 生産, 販売, 財務の個々の領域別に分割する考えである。もう1つはАСУПの機能を種々の経済計算を統合した会計のサブシステム, または会計だけのサブシステムに所属させる考えである。またソ連の会計文献では会計システムにさまざまな名称が付けられている。例えば「経営計算, 統計計算, 簿記計算」(оперативный учет, статистический учет, бухгалтерский учет), 「工場内計算」(внутризаводский учет), 「計算と経済分析」(учет и экономический анализ), 「計算と報告」(учет и отчетность), 「簿記と統計」(бухгалтерский учет и статистика), 「計画化と生産計算」(планирование и учет производства), 「計算, 統制および経済活動分析」(учет и контроль и анализ хозяйственной деятельности), 「簿記」(бухгалтерский учет)などである。^(98, p. 62)ブルガリアでは会計サブシステムは「会計・財務」(бухгалтерско-финансовая подсистема), 「財務・会計」(финансово-бухгалтерская подсистема), 「会計・財務・統制」(бухгалтерско-финансово-контрольная подсистема), 「会計・計算」(бухгалтерско-учетная подсистема)などさまざまに呼ばれている。だがソ連と異なる点は, АСУПの構造は「指導ブロック」(руководящий блок), 「調査ブロック」(разрабатывающий блок), 「執行ブロック」(исполнительный блок), 「統制ブロック」(контрольный

блок), 「サービスブロック」(обслуживающий блок) からなるとしていることである。その際ブルガリアの И. Душанов によると会計サブシステムは1つのブロックとはならず, ある場合には「執行ブロック」に含められ別の場合には「サービスブロック」に所属するとしている。^(68, p. 99)

こうして АСУП のサブシステムとしての会計に対する見解は各国で異なっている。しかし会計サブシステムを一層発展させていこうとする傾向は各国で共通してみられる。その発展についてチェコスロバキアの Л. Бенеш は, 今後のシステムは改革の結果によって創造されたものでなくて, 現存の経済情報システムを発展させていったものでなければならず, とりわけ企業と上級機関での管理に役立ち普遍的で分析に資するものでなければならないといっている。Л. Бенешによれば将来の会計システムは管理のための効率的, 最新の, 積極的な用具となり, 独立採算制の強化, 統制, 客観的な業績評価などに役立ち, 更に財務政策, 価格政策およびその他の国家政策の立案に資するものでなければならぬというのである。^(27, pp. 13-14)

第3段階でのコメコン諸国における会計の主な発展内容は以上のものであるが, この段階での各国の会計発展の特徴は次のように要約できるであろう。それは経済改革によって開始された計画化と管理のシステムの改善において, 各国は会計の役割を一段と重視しその機能を一層積極的なものとしていったことである。つまり取引の記録, 会計資料の収集・処理・伝達という基本的な機能に加えて, 会計の情報機能を著しく発展させていった。そしてこのことは経済過程の深い分析と企業活動の正確な評価のための用具としての会計の役割, また合理的な経済運営と効率的な企業経営のための用具としての会計の役割を高めることとなった。同時に国民経済の発展計画と企業の経営計画の策定にとっても, またこれらの計画の実現にとっても会計の役割を意義あるものにしていったのである。

以上のようなコメコンに正式加盟している東欧諸国における社会主義会計の発展の大きな流れをみると, それぞれの段階でのシステムの改善, 会計問題の解決において各国に共通の傾向があること, そして特に今日, 各国は社会的生産の効率を高めるために会計の質的水準を共に上げようとしていることを知ることができる。それはコメコン諸国内で会計を統合させようとする考えがあらわれてきた背景ともなっているのである。

(1) ソ連では第1次5カ年計画期(1928~32年)の中頃に, 資本という用語はフォンドという用語に変わった。^(32, p. 136) この点については[108]を参照。

(2) ソ連の1947年の会計責任者規程については[111]を参照。

(3) ソ連の集計表式仕様指図書形態については[103]の303ページを参照。

(4) ソ連の会計業務予定表については[112]を参照。

(5) ソビエト会計のこの残高法は, 倉庫では材料の動態を物量計算のみで把握しその貨幣計算は会計係で行なうという, 40年代のソ連工業で広く採用されて以来現在まで利用されている材料計算法である。^(100, p. 292)

(6) とりわけ Э. Полашевский (1986年春, 日本で開催された国際経営学会に参加した東独の学者) は大きな貢献をした。Э. Полашевский はシステムを安定にする条件として, 次の点を挙げた。1. すべての分類が調和されていること。2. 会計期間中は会計方法の変更を禁止すること。3. 変更は情報システムの全分野で一斉に実施すること。4. 国家全体にとっても, また生産職区にとっても必要とするデータは原始的証憑書類に反映させること。5. 長期間採用される概念の経済的内容は不変であること。同

時に 9. Полашевский はいかなるシステムもその安定は絶対的なものではないと考えて、1. 名称は漸次変更する、2. 経済は変化し新しい技術過程が生起する、3. 情報に対する需要は不断に増加する、4. 管理における中央集権化と非中央集権化の関係は変化するとみる。そして構想を具体化するには 1. 明瞭な責任の分担、2. 情報の流れの決定、3. データ評価法の設定、4. 組織化する手段の決定、5. 専門用語の設定という 5つの指向を提示した。^(100, p. 324)

(7) 会計と統計の統一システムの今後の発展方向としては、9. Купфернагель (1977年春、日本の社会主義経営学会大会に参加した東独の学者)^(31, p. 15)によって、次の点が強調されている。1. 会計と統計は社会主義社会の源動力、その発展要因、その相互関係の情報を把握すること。2. この情報を指導と意思決定に役立つように組成すること。3. 情報処理の自動システムの発展と共に、会計と統計によるデータ収集の費用を削減すること。4. 会計と統計で得た情報を企業間、国際間の比較分析に利用すること。5. 会計と統計からの情報の調整・統合化を不断に改善すること。^(67, pp. 470-471)

(8) 改善策は次の点を強調した。1. 価格形成に対する費用組成の影響を考慮すること。活動種類別の費用計算と実現生産物の費用計算とを個別に組織すること。2. 生産物の実現からの経済活動の成果と、原価の節約(または超過支出)による経営内の成果とを個別に考慮すること。3. 実際の費用額と事前に設定したその額とを比較して、両者の差額を綿密に統制すること。4. 実際原価計算と事前原価計算とを結合した費用計算であること。5. 生産物原価計画、事前原価計算を会計上首尾一貫した調整あるものにするための基本的前提を創造すること。6. 会計担当者の役割を上げること。企業の経営責任者と会計責任者との関係を密接にすること。経営責任者を情報システムの創設、運営、利用の業務に引入れること。7. 再生産過程管理、利潤形成、財務の諸問題を解決するために会計報告書のデータを活用すること。

(9) カトビツェ大学に籍を置く 3. Месснер はヤルゼルスキー政権下で第1副首相の地位にあったが、1985年11月6日付の朝日新聞によると、ヤルゼルスキーの後任に 3. Месснер 副首相が首相に昇格したことを報じている。

(10) А. Яругова は1985年秋明治大学の客員教授として来日し、日本の社会主義経営学会にも参加した。女史の見解については〔113〕を参照。

Ⅲ 会計の統合化に向けての国際会議と労作

コメコンに正式加盟しているソ連・東欧諸国で社会主義会計を統合させようとする具体的な活動は、コメコン諸国の種々の国際会議、シンポジウムにおいてみることができる。このためこれらの会議、集会でいかなる会計問題が論議、討論されどのような会計の統合化が問題になったのかを明らかにしよう。

コメコン諸国での会計の統合問題は1955年に開催されたコメコン国家代表次席者会議で最初に取上げられた。会議では工業生産物の国民経済計算の実施方法、工業企業の会計担当者会議の開催、会計書類用紙の企業への供給、会計法規の収集、報告書の作成と点検の必要性などが強調されて、国民経済を計画的に発展させるに必要な社会主義会計の創造の意義を強調した。^(98, p. 13) 続いて1960年にはコメコン第2回中央統計局代表者会議が開催され、会議では広義の会計分野である統計についての政策とりわけ統計指標の統一化が討議された。^(11, p. 12) 1966年には、社会主義諸国の経済発展価値指標の比較問題に関する国際科学会議がモスクワで開催された。^(98, p. 13) 会議では原価の国際比較にとって重要な原価要素の直接的対比による決算法の改善、また取引税や各国の特殊要素を除外して算定する純原価の対比による決算法の改善を討議した。次の年の67年にはコメコン経済問題常設委員会が開催され、^(98, p. 13) そこでは統一為替レートによる原価の再計算方法が提示され、工業製品

の原価比較方法の基本規程を作成した。

こうしてコメコン諸国における会計の統合問題は、50年代中葉から60年代にかけて次第に論議されてきた。だがこの時期における論議の特徴は、ソ連のイニシアティブのもとでソビエト会計の経験を中心にして会計問題を主として解決していったことにある。それは先にみたコメコン諸国の会計発達史の第1段階から第2段階までの時期と丁度対応しているのである。

コメコン諸国において会計の今日的課題を解決するために、会計の統合化を真剣に論議するようになってきたのは70年代に入ってからである。コメコン諸国の会計発達史からみれば、この時期は丁度第3段階に当たる。

まず1971年には、コメコン統計常設委員会主催の国際会議がプラハで開催された。^(98, p. 14) 会議のテーマは「企業の経済統計情報システム」である。会議では情報システムと企業の経済統計情報システムとの関連についての基本的問題の外に、1. 東独における会計と統計の統一システム、2. ハンガリーにおける費用計算と生産物原価計算の組成、計画原価計算と報告原価計算の特徴、直接原価計算の採用を検討した。そして会議はコメコン諸国の会計問題を統一的に解決していくことが強調され、当面の課題として 1. 勘定計画の組成を接近・統一させる、2. 貸借対照表と報告書の様式を統一させる、3. 固定資産、商品などの棚卸資産の評価基準を統一させることが提案された。^(22, p. 55)

1972年には、「経済情報システムにおける会計」というテーマの国際シンポジウムがスウィツェルランドで開催された。^(33, pp. 7-9) シンポジウムでは 1. 会計分野での今日的課題の設定とその研究活動計画の作成、2. 会計の理論と実務の代表者からなる定期会議の開催、3. 会計の概念、用語を統一するための比較辞典の編集、4. 会計問題を調査する研究団体の設立を検討した。その外にシンポジウムでは 1. 勘定計画、2. 貸借対照表、3. 費用計算と生産物原価計算、4. 工場内独立採算制強化のための原価データの活用、5. 情報把握のための原始的証憑書類・会計報告書・統計報告書・経営報告書の接近、統一を研究するセンターをコメコン内に設置することに注目した。更に自動生産管理システムの創設を考慮した生産物原価計算の統一にも注目した。

1974年には、「工業企業とコンビナートにおける管理、計画化、統制の用具としての費用計算と原価計算」というテーマの国際セミナーがライプチヒで開催された。⁽⁴⁹⁾ セミナールでは企業活動の計画的指導の用具としての会計データを統制と分析のために活用する問題に加えて、費用の分類、原価の組成、原価計算項目の分類、間接費の配賦方法、材料・仕掛品・完成生産物の評価法、生産効率引上げのための情報の活用において費用計算と生産物原価計算の統一基盤を創造する問題に注目した。また費用計算と生産物原価計算の統一方法、多目的に役立つ原価計算、間接費の標準化についての提案がセミナーで行なわれた。⁽¹⁾

また1974年には、国際セミナーと並行してコメコン第24回常設委員会が開催された。^(98, p. 15) 会議は企業における会計・統計の報告書の統一についての問題を討議すると共に、生産費計算と生産物原価計算の今後の発展を論議した。委員会は「コメコン諸国で採用されている工業生産物の実際原価の分類、指標、計算方法、工業企業の報告書へのその表示法を漸次接近させ統一させる」とい

う会議の結論に基づいて、当委員会で推薦されたこの分野の研究を實踐で具体化する調査を行なう必要がある^(45, p. 11)という決議を採択した。そしてこのためこの常設委員会の1976年から80年までの活動計画の中に、「工業生産物の原価の分類、指標、計算方法の統一可能な方策について」というテーマを含めた。

コメコン諸国における会計を共同歩調で改善し発展させていこうとする見解は、1974年にブルガリアで開催された計算機によるデータ処理に利用される原始的会計証憑書類の標準化に関する国際会議^(98, p. 16)においてもみられる。会議は会計の機械化のもとでの原始的会計証憑書類の標準化のために、その概念と名称の対比用語辞典を編集することまたその標準化の原則を制定することにし、この問題を解決する作業の任務分担を各国に割当てた。

更に会計の今日的課題を討議するために、1975年には「今日の生産管理の条件のもとでの会計の改善」というテーマの科学技術会議がモスクワで開催され、1977年には「質と効率の向上のための会計と会計幹部の意義と役割」というテーマの国際会議がソフィアで開催され、1978年には「企業管理における会計」というテーマの国際会議がペーチで開催され、1978年にはまた「費用・成果・効率」というテーマの国際会議がライプチヒで開催されていった^(98, p. 16)。こうした一連の国際会議の中で1981年にバクーで開催された「経済機構の改善のもとでの会計」というテーマの科学実務会議は、特に大きな意義があった。会議では 1. コメコンの統一勘定計画を策定すること、2. 会計上の定義、概念、指標、用語を統一すること、3. 会計システムを支える個々の要素を統一すること、4. 各国での会計の変化・発展についての情報を責任ある国家機関を通じて交換すること、5. コメコン諸国の会計を各国別に紹介したモノグラフ『社会主義諸国における会計』(Бухгалтерский учет в социалистических странах) のシリーズ第2版を出版すること、6. 各国語を対比した会計用語辞典の編纂、7. テキスト、参考書となる『社会主義諸国における会計理論』(Теория бухгалтерского учета в социалистических странах) 草案を作成すること、8. 各国の会計人を集めた国際社会主義会計担当者協会を設立すること、9. コメコン内に会計常設委員会を設置することなどが提案され^(86, pp. 36-66)討議された。

以上がコメコン諸国における会計の統合化に向けての主な国際会議であるが、これらの会議の開催と並行して公表された一連の労作も会計の統合化に向けて大きな役割を果たした。その労作としては次のものを挙げることができる。1. 1974年から75年にかけてモスクワから出版された Н. Г. Чумаченко と П. С. Безруких (ソ連) の編集によるモノグラフ『社会主義諸国における会計』(Бухгалтерский учет в социалистических странах) のシリーズ第1版(先のバクーの国際会議で第2版が強調されたシリーズ)。2. Г. Голл (東独) と А. Д. Шеремет (ソ連) の編集による『ソ連邦とドイツ民主共和国における原価算定の理論と実践』(Теория и практика исчисления себестоимости в СССР и ГДР), 1977年出版(露語版と独語版がある)。3. С. А. Стуков (ソ連) の『コメコン諸国の工業における会計と独立採算制』(Учет и хозрасчет в промышленности стран СЭВ), 1979年。4. В. Клима (チェコスロバキア) の『コメコン加盟国の勘定計画の統一化の若干の諸問題』(Некоторые проблемы интегрирования планов счетов стран-членов СЭВ), 1974年(プラハから出版)。

5. 先に指摘した И.С. Мацкевичюс の2つの^(98, p. 17)労作。

またソ連の会計専門月刊誌である『会計』(Бухгалтерский учет)には「社会主義兄弟諸国における会計」という特別欄が設けられており、そこには殆ど毎号社会主義諸国における会計事情が紹介されている。更に近年のソ連においては、社会主義諸国の会計問題を研究した学位論文が多数提出されてきている。^{(98, p. 17) (2)}

一連の労作、論文ではコメコン諸国における会計の紹介、分析、比較研究をしており、そして会計の統合化についての具体的な提案を行なっている。とりわけ勘定計画、貸借対照表、固定資産会計、生産費計算と生産物原価計算についての統合化を提案しているが、そのアプローチは必しも一致していない。だがコメコン諸国における会計の統合化を重視している点では多くの労作、論文は共通しているのである。

(1) 1966年, 71年, 72年, 74年の国際会議については[102]と[109]を参照。

(2) 例えば次のような学位論文がある。^(98, p. 17) 1. Р. Боров の「ドイツ民主共和国の工業企業における生産費計算と生産物原価計算の組織化」(Организация учета затрат на производство калькулирование себестоимости продукции на промышленных предприятиях ГДР, М., 1968). 2. А. Сушкевич の「社会主義経済統合の発展のもとでの生産連合(企業)の財務状態の分析の改善」(Совершенствование анализа финансового состояния производственных объединений (предприятий) в условиях развития социалистической экономической интеграции, Минск, 1981). 3. Я. Долежал の「コメコン諸国の工業企業と連合の会計における財務的成果内容の改善と統一の方策」(Пути совершенствования и унификации состава финансовых результатов в учете промышленных предприятий и объединений стран СЭВ, Л., 1982).

Ⅳ 会計の統合化の基本的前提

社会主義会計を統合させようとする動向は、コメコンに正式加盟している東欧諸国における会計の発展が経済改革の開始から今日までにいたる第3段階にはいつてから一段と顕著なものとなってきた。このため現在、会計の統合化を促進させるいかなる前提が各国に存在するのかを明らかにする必要がある。

東独の Г. Райнеке は今日のコメコン諸国には会計の統合・統一を促進させる要因として、次の4つの要因があると指摘している。^(91, p. 42) 1. 計画化と意思決定過程における会計の意義が大きくなりつつあること。2. 会計と統計とが統合されつつあること。3. 会計を通しての管理が強まりつつあること(それは財務省、中央統計局からの管理だけでなく、その他の国家機関、官庁からの管理も含む)。4. 電算機によるデータ処理が広まりつつあること(それは会計の組織形態に大きな影響を与えている)。

И.С. Мацкевичюс によれば、今日各国の会計システムの形成に影響を与えている要因であると同時に、将来その統合・統一を促進させる要因ともなる基本的な前提条件を次のように説明している。

1. 各国の国民経済長期発展計画の策定とその計画化の方法において国家間の調整、協力が拡大していること。^(98, p. 23)

この調整、協力は経済、科学、技術についての発展予測を研究する分野、国民経済の重要部門、生産物の種類についての見通し計画を策定する分野、国民経済発展5ヵ年計画を策定する分野でそれぞれ行なわれている。更に長期計画（15～20年計画）、見通し計画（5ヵ年計画）の達成においても各国間の協力なしには不可能となっている。そして国家間の調整、協力はすべての社会主義国において 1. より先進的な経済部門を基礎にして国民経済全体と各部門の均斉を確保する、2. 経済発展5ヵ年計画を軸にして5ヵ年計画と年次計画とを結合する、3. 社会的生産の効率を高めることができるという原則によって行なわれる。このためコメコン諸国の経済発展計画の策定方法、主要経済指標などの接近がますます必要となってきた。

2. 各国の価格形成システムが接近していること。^(98, pp. 23-25)

経済改革を行なっているコメコン諸国では現在、価格形成システムの改善に取り組んでいる。そして各国には種々の価格カテゴリーが存在している。例えばチェコスロバキアには納品者と消費者との契約で決定する価格である「固定制限価格」、企業独自で決定する価格である「自由価格」がある。東独には国民経済に大きな影響を与えない商品に対しての価格である「最大限価格」、価格形成機関の指示に基づいて企業で決定する価格である「原価計算価格」および「契約価格」がある。ハンガリーには「固定価格」、上限を国家が決定する価格である「最大限価格」、企業と商業網との調和によって決定する価格である「自由価格」または「市場価格」があり、この国ではいわゆる弾力ある価格システムが発達している。種々の価格カテゴリーがあるとはいえ多くの国では卸売価格には原価と利潤を含め工業卸売価格には取引税を算入している。また価格形成システムに差異があるとはいえ多くの国は、価格の持つ機能を一層完全に利用しようと共通の努力を行なっている。とりわけ各国は価格を社会的必要労働費に接近させる努力をしており、このため価格と生産条件との一致、長期間にわたる価格の予測、価格政策などの研究が重視されている。各国での価格システムの改善の方向は社会主義の客観的経済法則の作用を考慮し、生産手段の社会的所有に基づいて生産された生産物のすべての原価をできるだけ正確に価格に反映させることにあるが、同時に経済改革の進展と共に生産物の個々の種類についての価格設定において企業の権限を拡大しようとする傾向も各国にみられる。ここに経済統合の条件としての各国の価格の相互比較、価格形成システムの漸次的接近が必要となってきた。

各国の価格を接近させるにはまず生産物原価の正確な算定が必要である。この点についてブルガリアでは、価格の接近にとってはコメコン諸国における価格形成の原則と方法を接近させ、価格にすべての支出を含めるという原価計算方式を統一させねばならないと主張している。^(37, p. 18) また1974年に開催されたコメコン執行委員会の会議では、各国の価格形成を接近させるプログラムを作成し課題を達成するには、次の問題を解決すべきであるとしている。^(98, p. 25) 1. 主要な国民経済部門における生産物原価計算の方法。2. 卸売価格のモデルの作成、生産物の原価内容からみた卸売価格システムの規程。3. 生産の専門化と協業化の効率の評価に際しての、また今日の経済機構の経済的諸問題の解決に際しての価格カテゴリーの活用。価格形成システムの接近にとっては、生産物原価の諸問題を解決することが重要なのである。

3. コメコン諸国の為替金融諸関係の単一システムが既に形成されておりその発展があること。^(98, p. 25)

1963年にコメコン内に為替金融諸問題常設委員会が設置されており、64年1月からは振替ルールによる決済が行なわれている。またコメコン内に1963年には国際経済協力銀行(International Bank for Economic Cooperation 略して IBEC)が、1970年には国際投資銀行(International Investment Bank 略して IIB)がそれぞれ設立し、これらの銀行を通してコメコン諸国における財政、融資、信用の単一システムを^(110, pp. 174-175)発展させている。そして多くの国では工業企業のより効率的な金融形態、新しい決済方法を追求し、生産性の向上、原価の引下げ、収益性の引上げのために信用をテコとして活用している。ここに会計の統合化のための1つの前提がある。

4. 統計分野での統一活動が進展していること。^(98, p. 26)

会計分野に先駆けて統計分野では、コメコン統計常設委員会が重要な文書を既に公表している。文書は国民経済発展の統計指標の対比と統一、社会主義国際分業への参加とその分担、効率的な国民経済構造の形成とその経済発展水準の漸次的接近・平準化を当面の課題とすることを示している。とりわけ 1. コメコン諸国における国民経済部門の分類の統一、2. 各国の国民経済発展の水準とテンポを示す基本指標の設定、3. 国民経済統計バランスの作成と項目の統一、4. 部門間統計バランスの作成と項目の改善、5. 固定資産統計の指標と方法の改良などの作業を進めていくことに注目している。また最近の統計常設委員会は、今後の重要課題の1つとしてコメコン諸国における自動国家統計システムの創造を掲げている。統計常設委員会内に1963年に設置された会計と統計の機械化に関する作業グループは、統計情報処理の総合的計算システムの設計、データの処理・伝達の技術的手段の創造、統計課題の電算機による解決などに大きな貢献を果している。

統計常設委員会の活躍は会計の統合化にも役立っている。それは社会主義諸国の各大学間の協力のもとで国際会議、シンポジウム、セミナーが開催されて、そこで統計学と最も隣接している会計学の諸問題も討議しているからである。こうして統計分野での統一活動は会計分野でのそれよりも一歩先んじて発展しており、このことは会計の統合化に有益な前提を提供しているのである。

5. コメコン諸国共通の電算機統一システム (единая система электронных вычислительных машин 略して ЕС ЭВМ) が採用されていること。^(98, pp. 26-27)

1969年12月、ソ連、ブルガリア、ハンガリー、東独、ポーランド、チェコスロバキアの各国政府は電算機の開発、製造、採用の分野で多面的に協力することの協定に署名した。また1973年の5月から6月にかけて、「社会主義諸国の ЕС ЭВМ」なる国際博覧会がモスクワで開催された。

ЕС ЭВМ はコメコン諸国における経済的課題、技術的課題、管理的課題の解決に役立っており、「社会主義諸国の兄弟的協力の歴史における ЕС ЭВМ の創造は、その規模と構造において大規模な共同設計の実現として評価することができる」と^(38, p. 20)考えられている。

各国の国民経済における ЕС ЭВМ の効果的利用は会計の機械化・自動化の水準を高め、情報の統一的処理を可能にし結局、会計の統合化を促進させる前提となっている。

6. 社会主義国家間の大規模な社会主義共同企業が出現していること。^(98, pp. 27-28)

社会主義の多国籍企業ともいべき社会主義共同企業が既に現存しており、この企業の経営にとって計画化、融資、会計、管理の統合されたシステムが必要となっている。先に触れた1971年のコメコンの総合プログラムにも社会主義共同企業の経営上の諸問題を解決するための研究が強調されている。^(30, p. 61)それは社会主義共同企業に対する各国間の協力の仕方、この企業の経済活動の計画化、経済活動へのサービスの提供などを研究することであった。^(63, pp. 3-4)そして1971年以後今日までに、社会主義共同企業の協定は2国家間で120以上、多国間で1,000以上も存在するようになってきている。こうした社会主義共同企業における独立採算制の採用、計画化、価格形成、融資などの問題を解決するには現在、会計の統合化されたシステムが不可欠となっている。

7. 各国で経済改革が進展していること。^(98, p. 28)

国民経済の計画化と企業の管理に対するこれまでの強度の集権的システムを改善している経済改革は、会計システムの改善にも大きな影響を与えている。と同時に、この経済改革の実施に当ってコメコン諸国に共通の基調がみられる。それは 1. 中央集権的指導を一層改善しつつ企業の経済的自主性を拡大しようとしていること、2. 企業従業員に対する経済的刺激の動機を強化しようとしていること、3. 利潤、原価、信用、利子、価格などを経済的テコとして活用し商品・貨幣関係を重視しようとしていることである。

経済改革によって各国は国民経済計画の策定法を改善し、生産の経済的刺激の方法を改良している。そして今日の社会主義の経済運営の条件の変化、生産規模の拡大、生産構造の質的变化、科学技術革命の要請を反映した新しい計画化と管理のシステム、新しい経済的刺激方式を創造しつつある。このことはコメコン諸国における生産の効率を上げることになると共に、会計の統合化を可能にする前提ともなっている。

8. 各国で独立採算制が強化されていること。^(98, p. 29)

コメコン諸国のすべての国においては社会主義経営方法である独立採算制を強化している。とりわけ独立採算制の基本原則の1つである企業従業員に対する物質的関心の原則を、全体としての企業の経済活動結果と個々の従業員の労働結果に適用させつつある。また最近の10年間に多くの国において企業従業員の経営管理への参画を拡大しつつ、これまでの形式的独立採算制から新しい完全独立採算制への移行が行なわれている。⁽¹⁾同時に各国は企業内の亜部門、職場、班などにも独立採算制を導入し、工場内独立採算制も強化されつつある。こうした完全独立採算制、工場内独立採算制を強化するには生産プログラム、賃金ファンド、労働時間、個々の亜部門の費用、物質的、労働的、貨幣的資源の合理的利用、生産物の品質、利潤形成などについての詳細かつ有益な情報が必要となる。そのためにも会計システムの改善がますます重要となる。

9. 会計分野での協力と経験交流が発展していること。^(98, p. 29)

既にみたように国際会議、シンポジウムで会計問題が各国間で現に討議されている。引続き次のような協力と経験交流が行なわれようとしている。1. 外国の会計文献の翻訳。2. 国際シンポジウムでの会計問題の共同討論。3. 同系統の大学間、研究所間、同種の学部間の国際交流。4. 個々の学者、科学者間の学問交流。5. 各国での会計幹部の養成。6. 国境を越えた共同研究成果

の出版。7. 各国の会計法規の研究と先進的経験の活用。こうした交流について M. Баканов と A. Шеремет は、「社会主義陣営内で科学的、創造的な交流が必要であるということは会計と経済分析についての多くの問題が異なって解明され解決されることを暗示している。最適なバリエーションの選択は統一された条件のもとでのみ可能である^(85, p. 70)」^(98, p. 30)と述べている。

10. 各国で生産組織が改善されていること。

今日の科学技術の急速な発展のもとで生産の機械化と自動化、専門化と協業化、集中化、コンビナート化が進展している一方で、各国は HOT を初めとする先進的な業務の形態と方法が採用され、会計担当者の仕事を合理化する数学的、統計的方法が効率的に利用されている。また各国で類似した大規模な経済単位例えば、ソ連の連合 (объединение)、チェコスロバキアのフィルム (фирма)、コンツェルン (концерн)、ブルガリアの経済コンビナート (комбинат) が出現している。更に各国は既に自国内に統一会計システムを持っていて、経済情報の収集、処理の自動化のための АСУП の創設に向っている。これらのことはコメコン諸国で統合された会計システムの創造にとって有意義な前提となっている。

(1) 完全独立採算制の概念、機構などについては [107] の第4章を参照。

V 会計の統合化の方法論

既にみた会計を統合し得る基本的な前提が存在している現在、では会計の統合化をコメコン諸国でどのように実現していったらよいのであろうか。ここでその方法論を明らかにしなければならない。

だがその前にまず、コメコン諸国の会計の統合化に反対している若干の見解を紹介しておこう。統合化に異議を唱える論者は数少ないが、その代表者はコメコン諸国における勘定計画、財務指標を比較研究したポーランドの 3. Парызинский である。反対の理由は 1. 統合には複雑で大規模な理論活動を必要とし、2. 会計上の統一した概念と理論を創造し、それを具体化しそして各国の会計上の差異を取除くには長期間を要し、3. 統合によって各国固有の会計上の成果を排除し、4. 統合には金銭的にも物質的にも巨額の費用を失費するからである^(100, p. 334)という。この点について 3. Парызинский は「コメコン内において勘定計画の分野で統一的に決定されたものを採用することは、今日までの成果を抹殺することになる^(89, p. 64)」し、「計算機や会計書類を規格化する費用、特別の告示や参考資料の印刷費、これまでと異なる職員の養成費は巨額になろう^(89, p. 64)」と書いている。そして 3. Парызинский は「コメコン内において新しい勘定計画の創造に高価な失費をする代りに、各国のあるべき勘定計画を安価に改善することによって^(89, p. 65)」同じ効果を上げることができるとし、「コメコン諸国における会計と財務活動の方法論に対する指導の中心となるものは、それぞれの会計システムの財務規律で証明されたデータをできるだけ労力のかからない方法で集める^(89, p. 65)」^(89, p. 65)と主張する。

次に会計の統合化を懸念しているのがソ連の Ю.В. Кормнов である。Ю.В. Кормнов によれ

ば、現時点では会計の統合化を行なうよりはコメコン諸国における会計を比較研究する方が目的にかなっているとし、次のようにいう。「確かに、すべてのコメコン諸国において統一された方法で算定された原価あるいは資本支出のデータを利用することは良いことである。科学的視点でコメコン諸国における生産物原価の統一計算方法を創造しようとする考えは、われわれの見解によれば充分根拠がある。しかし近い将来におけるその実現は明らかに困難である。しばらくの間はコメコン諸国の経済発展水準における差異、国民経済の管理とその発展の計画化の具体的形態における差異が存在するし、コメコン各国での経済発展の数多くの具体的過程の統計的反映においても一定の差異が存続する^(17, pp. 6-7)」と。そして更に次のようにいう。「会計と報告制の各国のシステムを具体的かつ普遍的に再編し統一することよりも、むしろ費用組成における極めて重要な国家的な差異を除去したり、対比された費用で償われる具体的な実践的課題の解決に際し、比較の視点からその差異を除去することの方が目的にかなったことである^(17, p. 7)」と。

こうした会計の統合化に反対または懸念する見解に対して С. Стуков, А. Сушкевич, И.С. Мацкевичюс およびブルガリアの Д. Спасов は反論している。

С. Стуков は「コメコン加盟国のそれぞれの国で算定される原価指標は比較されねばならない^(56, p. 5)」のは当然であるとし、「生産会計とりわけ原価計算の統一化の道は簡単でなく容易なものではない。しかしこの作業は結局は遂行され実行されなければならない^(56, p. 80)」という。そして会計の統合化は多くの研究者、研究集団の努力を要する複雑で困難な作業であるとしても、それは「社会主義陣営内で克服でき得る障害である^(56, p. 76)」と主張する。この主張に И.С. Мацкевичюс も賛同して^(98, p. 20)いる。Д. Спасов の反論も С. Стуков の見解と似ている。

先に触れた1977年のソフィアの国際会議に参加した Д. Спасов は、「コメコン内で会計システムを統一することの効果はこうしたシステムへの移行過程でのそれぞれの不便と困難を十分に償うことになろう^(71, p. 126)」と発言している。また先に触れた1981年のバクーの科学実務会議にも参加した Д. Спасов は、各国に既に会計システムが現存しているのに、コメコン内に新しく統合され統一される会計システムは一体何に役立つのかという問題提起をし、それに対してそれは、「もし批判的分析の結果から個々の国の会計システムの方法、組成、技術の分野で最善の成果を確立しようとする場合、また得られた成果に基づいてすべての国にとって採用できる会計システムを創造しようとする場合^(92, p. 54)に、問題を最適に解決できる」からであると回答している。

А. Сушкевич は統一会計システムの創造が必要であることを主張し、もしそれが形成されないとすると生産管理の効率は低下し、経営上の意思決定に費用がかかり、АСУП の効果を減少させることになる^(93, pp. 18-19)という。

以上のような会計の統合化をめぐる賛否両論をみると、2つの重要なしかも対立した指向があることがわかる。第1の指向は次のようになる。各国の会計システムはそれぞれの国の歴史的、経済的、社会的およびその他の要因によって影響を受け、自国の種々の条件、必要性に応じて発達し、そしてこのことはコメコン諸国のそれぞれの会計システムにおける差異を深いものにし、各国の会計において新しい概念、指標、形態、方法を生起する。従って、各国の会計システムの

差異を取除くことは簡単なことではないという指向である。これに対し第2の指向は次のようになる。各国の会計システムは経済統合の発展、経済・科学・技術の協力の進展によって漸次接近しつつある。よって他国の経験を研究し統合を目指すことは必要なことであり、しからざる場合には会計システムの個々の要素の差異は拡大する。コメコン諸国の会計を統一した方法論で統合し得るのは、各国の社会主義企業の再生産過程が国民経済計画で規定された政治的、経済的、社会的、経営的課題に従って生産手段の社会主義的所有に立脚して遂行されることにある、という指摘である。

本稿の考察を先に進めるために、第1の指向を脇に置いて第2の指向の方法論について以下みてみよう。

コメコン諸国における会計を統合しようとする場合、統合の対象となる具体的な会計問題として何を挙げているのであろうか。まずこの点についてみよう。

ブルガリアの И. Душанов は統合の対象として次の問題を研究すべきであるという。^(87, pp. 46-47) 1. 経済の物的領域と非物的領域における日常会計と決算会計のシステムおよびこのシステムの経済機構改革への適応性。2. 会計の機械化、自動化の要求に対応した会計の証憑書類の先進的モデルとそのシステム。3. 個々の工業部門における会計の諸問題を解決するための統一方法論、生産費計算と生産物原価計算のための統一方法論。4. 会計に対する統一指導方法。5. コメコン諸国で会計幹部を養成するための論理とその改善およびそのための資金運用。6. 会計の機械化、自動化のための方法論的諸問題。そして上記1の会計システムについての統合問題として、И. Душанов は次の点を指摘している。^(98, p. 32) 1. 会計と統制のために利用される概念と用語、取引の反映方法の統一。2. 各国の勘定計画の漸次的接近を目的とした統一勘定計画モデルの策定。3. 日常会計に対する改善の統一。4. 勘定の番号付け、定期報告書の作成法の統一。5. 統一された原則・基準に基づいた貸借対照表項目の評価法の統一。

А. Стукова は統合の対象として次の問題を挙げている。^(57, p. 190) 1. 報告指標の形成方法の統一。2. 会計の機械化、自動化のもとで処理され得る会計書類の規格化および報告様式の統一。3. 原材料の評価法、減価償却と磨減算定の統一。4. 勘定計画の統一。5. 原価計算項目名称、支出構造の統一。6. 生産費計算と生産物原価計算の統一。7. ЕС ЭВМのもとで処理され得る原始的証憑書類の統一。

С. Стуков は統合の対象として、1. 勘定計画、2. 生産費計算と生産物・用役の原価計算方法、^(56, p. 80) 3. 情報の機械処理のもとでの原始的証憑書類を挙げている。

コメコン諸国の原価計算の諸問題を探究した И.С. Мацкевичюс は、生産物原価計算の統一シエマを作成することを強調し統合の対象として次の問題を挙げている。^(69, pp. 30-31) 1. コメコン諸国における原価計算の諸問題についての実態分析、現状認識、整理分類。2. 生産物原価指標、原価に算入される費用項目の統一。3. 費用計算のための勘定計画(項目別、段階別)の統一。4. 生産物原価計算の客体規定、計算単位の規定の統一。5. 生産物原価計算方法、費用項目名称の統一。6. 直接費の計算法、間接費の配賦法、総商品生産物の計算法、実際原価、計画原価、ノルマ原

価の統一。7. 原価計算の種類, 生産物原価報告書の統一。8. 原価計算システムからの情報を管理のために活用する方法の統一。

固定資産会計の理論と実践の諸問題を究明している C. Шульман は, コメコン諸国における固定資産会計の統一システムを作成することを強調して統合の対象として次の問題を挙げている。^(84, p. 360)

1. コメコン諸国における固定資産会計の現状分析と差異を摘出すること。2. 固定資産の客体についての統一原則を決定すること。3. 固定資産の在 high, 動態, 償却, 磨滅, 修繕の計算のための同一名称からなる勘定計画を作成すること。4. 次の問題を研究すること。ア, 固定資産分類の統一。イ, 固定資産評価法の統一。ウ, 固定資産の証憑書類。エ, 固定資産の分析計算。オ, 固定資産取得価額の統一。カ, 固定資産の償却法, 磨滅計算の統一。キ, 固定資産の除却計算。ク, 固定資産修繕の分類の統一。ケ, 減価償却控除の利用の統一。コ, フォンド使用料の記帳法の統一。サ, 固定資産除却結果の記帳法の統一。シ, 固定資産棚卸実施期間の統一。ス, 固定資産の報告書。セ, 固定資産情報を管理のために利用する方法。

企業の財務分析の諸問題を追求している A. Сушкевич は, 財務分析の分野でコメコン諸国が協力していかなければならない問題として次のものを挙げている。^(93, p. 44) 1. 貸借対照表の統一。2. 企業資産の諸問題の統一的解決。3. 貸借対照表の統一化は段階的に実行していくこと。第1段階では各国の貸借対照表を分析する。第2段階では計画化と計算の統一システムが創造された後での各国共通の統一貸借対照表を作成する。

チェコスロバキアの Я. Долежал はコメコン諸国のバランス利潤指標を研究して, 表1のようなその表示法を推薦している。^(96, p. 142)

表 1
バランス利潤 (各国の算定法によるもの)
(-) 控除される額 (総額) その内訳:
(+) 付加される額 (総額) その内訳:

バランス利潤 (コメコン内で統一された算定法によるもの)
(出所) [98] の34ページ。

以上が統合の対象となる具体的な会計問題についての主要な見解である。

ところで, この一連の会計問題を一挙に解決してコメコン諸国の統一会計システムを創造することは, およそ不可能なことである。会計の統合化は非常に複雑な過程であり, その複雑さは И. Душанов が指摘しているように, 1. 各国の経済的基礎に現存する差異, 2. 各国の経済機構の差異, 3. 各国の経済管理システムの差異, 4. 会計幹部の養成上の各国の伝統と特徴などの要因によって増していくからである。^(87, pp. 45-46)

そこで И.С. Мацкевичюс によれば, 会計の統合化の方法論としては以下のことを考える必要があるという。会計の統合化の過程には2つの課題がある。1つはコメコン諸国のすべての国にとっての統一会計モデルを作成することであり, もう1つは先進的経験を採用して各国の会計システムを改善することである。^(98, p. 30) 2つの課題は相互に関連しているので, 同時並行的に解決していかなければならない。そして会計の統合化の過程は各国の会計システムの改善から着手されるが, そ

の改善に際して統合化の課題を前向きに解決していくことが必要である。この場合統合、統一化は極めて徐々に達成されていくことになる。なぜならば、各国の会計システムの改善は10年ないしそれ以上の期間を要するからである、と主張する。^(98, p. 35)

更に И.С. Мацкевичюс によれば、コメコン諸国の統一会計システムの創造に向けて 1. 各国の会計システムの漸次的接近, 2. 先進的経験を各国の会計システムに適用させることの研究, 3. 統一会計システムの基本的要素の探究という3つのことを、次の4つの段階を経て連続的に^(98, pp. 36-37)行なっていくことが必要であるという。

まず第1段階においては、各国の会計システムの現状を綿密に分析してそのシステムを支えている要因、特徴を明らかにし、会計の方法、組織、形態の差異を摘出する。摘出した差異は一定の基準で分類する。分類基準としては、「コメコン加盟国における工業生産物の原価算定方法」^(65, p. 89)(Методы исчисления себестоимости промышленной продукции в странах-членах СЭВ) という論稿で О. Сорокин によって示された基準が参考になる。この分類基準に従うと差異は4つに分類できる。

1. 量的差異……この差異は例えば各国は減価償却を行なうが各国の償却率は異なるので、償却額の多寡が発生するといったような差異を指す。
2. 質的差異……この差異は例えばある国では原価に算入される要素が、他の国では算入されないといったような差異を指す。
3. 主観的差異……この差異は例えば当該国の経済発展課題に直接関係なく、ただ伝統的に行なわれている原価形成上の特徴といったような差異を指す。
4. 客観的差異……この差異は例えば当該国の経済機構に直接立脚していて、その機構のもとで積極的な役割を果たしている原価形成上の特徴といったような差異を指す。

分類した差異を詳細に分析して各国の会計における特徴、成果を調査し、各国は経験の交流に参加していくことになる。

次に第2段階においては、会計の統合化に必要な統一アプローチで統一すべき諸問題を決定する。それはコメコン諸国で統一されたアプローチに基づいて会計の統一をどこで実施すべきかの問題を明らかにし、共通の観点から個々の国において独自または各国協同して解決する会計の諸問題を正確、詳細に設定していくことである。

そして第3段階においては、会計システムの要素の解釈を統一的に理解するために主要な概念と用語を統一する。具体的な作業としては、社会主義会計の概念と用語の国際辞典を編集出版するという問題がこの段階で発生する。

更に第4段階においては、統一会計で把握される情報、指標のシステムを創造する。ここで勘定計画、貸借対照表と報告書、生産物原価計算、資産評価法、減価償却、会計情報を管理のために利用する方法など先に紹介した一連の会計問題が解決される。その際 АСУП の今後の発展を充分に考慮して解決する。

4つの段階の内容は以上のようなものであるが、И.С. Мацкевичюс によれば会計の統合過程におい

ては 1. 国際会計のための会計法規を作成すること, 2. 各国の理論家と実務家からなる研究集団を設立すること, 3. 統一会計システムの創造に向けての調査研究費, 資料文書印刷費, 会計担当者の再教育費などを保障することが必要であるという。^(98, pp. 37-38)

そしてコメコン諸国において統一会計システムが形成されれば, それは 1. 各国の経済指標を正確に算定し対比できる, 2. 各国の生産物原価引下げの余力を共通に発見できる, 3. 社会主義国際経済分業の情報を収集し, 効果的な情報を交換できる, 4. 国際的決済を改善させる, 5. 各国での経済取引の会計業務を軽減させる, 6. コメコンの経済統合を深化させることになることと,^(98, p. 31) И. С. Мацкевичюс は主張する。

今日コメコン諸国は「自国の力と資源を最大限に発揮し効果的に利用して, また社会主義国際分業の優位性を活用して」^(30, p. 20) 経済統合を進めている。その際それぞれの国で生産水準, 科学技術水準に差があるため各国の経済統合への参加, 貢献度にも差が生れる。だが各国の主権を尊重しつつ一定の政策で経済統合を深化させている。⁽¹⁾ と同様に今日, それぞれの国の特徴ある経済機構に規制される会計システムは各国で異なっているが, コメコン諸国で国際会計の論議を科学的に展開し, 国際的に統一されたモデルを創造し, それを基準にして経済統合を深化させ, 併せて各国の会計システムを改善し差異を去除こうとしている。こうして先に触れたように, 社会主義国際分業の形態の1つとしてコメコン諸国の会計の統合化が展開されてきているのである。

ところで社会主義の国際会計を研究している論者は, まず統合されるべき会計問題として異口同音に勘定計画, 生産費計算と生産物原価計算, 貸借対照表と報告書を挙げている。そこで以下, この3つの分野での統合化の諸問題を考察していくことにしよう。

- (1) この点に関してレーニンは次のようにいっている。「国々のあいだに民族のおよび国家的な差異があるかぎり——そしてこういう差異は, 世界的な規模でプロレタリアートの独裁が実現されたのちでさえなお非常に長いあいだ存続するだろうが——あらゆる国の共産主義的労働運動の国際的戦術を統一するうえに必要なことは, 多様性を取りのぞくことでもなく, 民族的な差異をなくすこと(それは, いまのところばかげた夢である)でもなく, 共産主義の基本原則(ソヴェト権力とプロレタリアートの独裁)を個々の点でただしく変化させ, それを民族のおよび民族国家的な差異にただしく順応させ適用することである」。^(116, p. 81)

Ⅵ 勘定計画の統合化の諸問題

幸い, コメコン諸国では勘定計画の本質についての解釈は統一されている。それは企業の経済活動を反映し, 会計システムの組成を決定する会計勘定の体系的, 組織的な目録であるという共通の理解である。「会計業務を効果的に組織するための会計の最も重要な組織的, 規律的条件の1つである」^(79, p. 24) 勘定計画は会計システムの方法論を規制することになるので, それは各国で統一会計を実施する場合の基礎となっている。しかも勘定計画は企業資産の在りと動態, 企業資産の源泉と動態, 生産と生産費, 生産物の実現, 企業の財政状態と活動成果などの企業管理にとって必要な情報を提供する。そしてこの勘定計画で確保された情報は報告制を通して総括されることに

よって、その情報は生産発展計画、価格形成、経済分析などの国民経済の計画化においても活用される。従って В. Палий は会計システムにおける勘定計画の意義について、「会計の方法論はさまざまな方向で発展するが、その主要な方向は会計の情報機構の基礎となり経済活動の統制と管理のための経済情報の総体を反映し確保する、勘定計画と複式記入の発展こそがその主要なものである^(72, p. 21)」といっている。

東欧諸国の会計の発展で既にみたように、確かにコメコン諸国における会計の発展にとって勘定計画の策定は大きな役割を果たしてきた。しかしどの社会主義国においても、1945年から今日まで継続して採用されてきた勘定計画はない。すべての国は計画化と管理、生産組織、金融と信用における制度改革との関連で勘定計画をしばしば改訂している。社会主義の歴史が最も長いソ連では、勘定計画は9回も改訂されている。表2を参照。ソ連の勘定計画はまずいくつかの区分(разделы)に大別され、その中に総合勘定(синтетические счета)が配置され、次に総合勘定の補助勘定(субсчета)が配置され、その枠外の勘定としてバランス外勘定(забалансовые счета)を表示するという体系から構成されている。

表 2
ソ 連 に お け る 勘 定 計 画 の 発 展

勘 定 計 画	区分	総合 勘定	補助 勘定	バランス 外 勘 定
1	2	3	4	5
1. 1925年11月11日に承認された最初の模範勘定計画	29	103	60	×
2. 1940年10月9日に承認された最初の統一勘定計画	26	126	77	9
3. 1946年12月25日に承認された簡略化された勘定計画	×	34	×	7
4. 1948年10月10日に承認された削減された勘定計画	×	74	×	×
5. 1951年11月4日に承認された統一模範勘定計画	31	73	142	11
6. 1956年9月19日に承認された削減された勘定計画	11	45	71	8
7. 1959年9月28日に承認された統一勘定計画	11	69	98	10
8. 1968年5月30日に承認された統一勘定計画	11	84	108	11
9. 1985年3月28日に承認された統一勘定計画	9	97	102	5

(出所) [98] の70ページ。但し1985年の統一勘定計画については、[99]を参考にして追加した。

いまコメコン諸国が近年に作成した勘定計画を比較すると、勘定計画は次の3種類に大別できる。^(98, pp. 69-70)

1. 国家的に、全社会的に、全国民経済的に統一された勘定計画。
2. 国民経済の各部門または官庁のグループ的な勘定計画。
3. 個々の企業と組織または個別的な最下級の勘定計画。

この分類に基づいて各国が採用している勘定計画をみると、表3のようになる。表からコメコン諸国における勘定計画の設定に若干の指向があることがわかる。

第1の指向はハンガリー、東独、ポーランドのようにまず国民経済的規模で統一された勘定計画を策定し、次にそれに基づく各部門の勘定計画を制定し、更に各部門に所属する個々の企業と組織のための勘定計画を設定するという指向である。

表 3

国名	統一勘定計画の種類
ハンガリー	1. 国民経済勘定計画 2. 部門勘定計画 3. 企業と組織の勘定計画
ドイツ共和国	1. 国民経済勘定計画 2. 部門勘定計画 3. 企業と組織の勘定計画
ブルガリア	1. 統一勘定計画 2. 個別勘定計画
ポーランド	1. 統一勘定計画 2. 部門（官庁）勘定計画 3. 最下級勘定計画
ソ連	1. 企業、建設、経済組織の生産的経済活動の統一勘定計画 2. 国家予算に基礎を置く施設、組織の会計の勘定計画
ルーマニア	1. 部門勘定計画
チェコスロバキア	1. グループ（部門）勘定計画

（出所）〔98〕の70～71ページ。

第2の指向はルーマニア、チェコスロバキアのように部門勘定計画のみを策定するという、第1の指向と対照的な指向である。

第3の指向は、ソ連のように独立採算制に基づいて活動する企業と組織で採用される全社会的に統一された勘定計画と、独立採算制ではなくて国家予算で運営される施設と組織で採用される勘定計画とを策定する指向、またブルガリアのように独立採算制の採用の有無に関係なくすべての企業、施設、組織のための統一勘定計画と、それを基礎に個々の企業、施設、組織の特徴を加味して設定される個別勘定計画とを策定する指向、つまり第1の指向と第2の指向の折衷的な指向である。

各国の勘定計画の策定にはそれぞれ特徴があるが、とりわけそれはチェコスロバキア、ブルガリア、ポーランドにみることができる。

チェコスロバキアではある時期までは、国民経済全体のための統一勘定計画を採用し、それによって得たデータの総括を上級機関で行ない、企業レベルの会計業務を軽減した。その結果会計は企業レベルで軽視されがちになったため、1977年からは 1. 経済組織、2. 予算施設、3. 貨幣・保険施設、4. 社会組織およびその他の組織のための4種類の勘定計画を制定した。経済組織の勘定計画は4つの勘定計画の基礎となっており、それを基礎にしそれぞれの特徴を考慮して残りの3つの勘定計画が制定される。^(67, p. 468)各勘定計画には利用し得る最大限の総合勘定を配置し、個々の企業、組織などではそれ以外の総合勘定を利用できないようにしている。

ブルガリアでは1979年以前には、国民経済勘定計画と部門勘定計画を採用していた。しかし

1979年1月1日からはすべての社会主義組織(独立採算制企業、予算施設、銀行、国家貯金局、国家保険を含む組織)のための統一勘定計画を策定した。そしてこの統一勘定計画に基づいて個々の企業などで採用される個別勘定計画を制定している。なお統一勘定計画は1982年には若干改訂して(98, p. 72)いる。

ポーランドではまず統一勘定計画において 1. 総合勘定目録, 2. 個々の総合勘定の経済的内容, 3. 分析(補助)勘定の組成原則, 4. 諸勘定の相互関連についての原則が規定される。次の部門(官庁)勘定計画には 1. 小規模企業の条件に合致した最小限勘定目録, 2. 大規模企業の条件に合致した最大限勘定目録が示されている。各部門の勘定計画は統一勘定計画に基づいて制定されるが、統一勘定計画で規定された勘定のうち当該部門に不必要な勘定を削除し、最小限勘定目録中から最大限勘定目録中までの勘定で組成される。(98, p. 72)

次にハンガリー、東独、ポーランド、ルーマニア、チェコスロバキアの部門勘定計画をみると表4のように分類されている。チェコスロバキアの部門勘定計画は国民経済の若干の部門において共同で採用されるグループ勘定計画である。

表 4

ハンガリーの部門勘定計画	ドイツ民主共和国の部門勘定計画	ポーランドの部門(官庁)勘定計画	ルーマニアの部門勘定計画	チェコスロバキアのグループ(部門)勘定計画
1. 工業企業	1. 国営工業	1. 工業企業	1. 工業企業	1. 経済組織
2. 建設組織	2. 社会主義商業	2. 建設・組立企業	2. 建設組織	2. 予算組織
3. 農業企業(国営と協同組合経営)	3. 貿易業	3. 商業企業	3. 運輸と通信企業	3. 貨幣・保険施設
4. 林業企業(国営と協同組合経営)	4. 農業生産協同組合	4. 貿易企業	4. 商業企業	4. その他の社会組織
5. 水利企業	5. 人民園芸企業	5. 農業企業	5. 貿易企業	
6. 運輸と通信企業	6. 園芸生産協同組合と国営職区を持つその協同組合施設	6. 自動車運輸企業	6. 科学研究と計画立案の施設	
7. 商業企業	7. 手工業生産協同組合	7. 建設中の企業	7. 観光施設	
8. 貿易企業	8. その他の協同組合	8. 計画企画施設	8. 国営農業企業	
9. 公益企業	9. 特別バランスを持つ私企業	9. 企業連合	9. 機械・トラクター・ステーション	
10. 予算企業	10. その他の部門勘定計画	10. 予算施設	10. 消費協同組合	
11. 銀行施設と研究所		11. 金融機関	11. 手工業協同組合	
		12. 社会組織	12. 予算施設	

(出所) [98] の73～74ページ。

更に個々の企業、組織で採用する勘定計画は次のように設定されている。(98, p. 74) ポーランドでは最下級勘定計画と呼ばれているような各国の企業で採用される勘定計画は、各国の部門勘定計画、統一勘定計画(ブルガリアの場合)、生産的経済活動の統一勘定計画(ソ連の場合)に基づいて個々の企業活動の条件に応じて設定される。企業レベルにおける勘定計画の設定に際しては 1. 部門勘定計画または統一勘定計画と比較してより詳細な勘定を設置する、あるいは 2. 部門勘定計画または統一勘定計画に詳細な勘定を前以って規定しておき、それ以外の勘定の設置を禁止する、のいずれかの方法が採用されている。

ところで、各国の会計勘定の組織的な体系を規定する勘定計画は各国の統一勘定計画である。そこでハンガリー、東独の国民経済勘定計画、ブルガリア、ポーランドの統一勘定計画、ソ連の

企業、建設、経済組織の生産的経済活動の統一勘定計画、ルーマニアの部門勘定計画の1つである工業企業の勘定計画、チェコスロバキアのグループ勘定計画の1つである経済組織の勘定計画がどのような内容になっているかをみると、それは表5のようになる。表5は各国の統一勘定計画の内容のうち、区分またはクラスと呼ばれる分類の名称のみを示したに過ぎない。多くの場合区分(クラス)の中に総合勘定が配置され、総合勘定の中に補助勘定を配置している⁽¹⁾。

区分(クラス)の名称、配列順をみると各国に差異があるが、固定資産を最初に配列している点では各国共通している。更に各国の固定資産会計の内容を詳細に検討していくと、そこには共通点と相違点を発見できるという。相違点としては1. 固定資産の区分(クラス)に配置されて

表 5

ハンガリーの国民経済 勘定計画(1971年)	ドイツ民主共和国の国民 経済勘定計画(1976年)	ブルガリアの統一勘定 計画(1982年)	ポーランドの統一勘定 計画(1976年)
クラス1. 固定資産 クラス2. 在庫 クラス3. 財務的決済 クラス4. 基金 クラス5. 費用要素 クラス6. 管理費 クラス7. 活動種別生産 費 クラス8. 実現生産物原価 とその他の支出 クラス9. 実現からの売上 とその他の収入 クラス0. バランス外勘定	クラス0. 労働手段 クラス1. 物質的流動資産 クラス2. 財務的流動資産 とその他の資産 クラス3. 費用要素別原価 クラス4. 決済 クラス5. 国庫との決済 クラス6. 生産的用役の成 果 クラス7. 非生産的用役の 成果 クラス8. 信用と約定 クラス9. 基金、損益	区分1. 固定資産 区分2. 生産用在庫とその 他の棚卸資産 区分3. 貨幣資産 区分4. 入金と借入 区分5. 生産費、運営費、 流通費 区分6. 生産物、商品、実 現 区分7. 基金、準備金、財 務的成果とその配 分 区分8. 銀行ローンと融資 区分9. 投資と大修繕への 支出 区分10. バランス外勘定	クラス0. 固定資産と投資 クラス1. 貨幣資産と銀行 勘定 クラス2. 決済と請求権 クラス3. 材料、少額迅速 消耗物品、商品 クラス4. 支出と損失 クラス5. 生産費 クラス6. 生産物 クラス7. 収入と利潤 クラス8. 基金と財務的成 果 クラス9. 予算と特別使途 基金 バランス外勘定
ソ連の企業、建設、経済組織の生産的経済活動 の統一勘定計画 (1968年)		ルーマニアの工業企業 の勘定計画(部門勘定 計画の1つ)	
(1985年)		チェコスロバキアの経済 組織の勘定計画(1977年、 グループ勘定計画の1つ)	
区分1. 固定資産(フォン ド) 区分2. 生産用在庫 区分3. 生産費 区分4. 完成生産物、商品、 実現 区分5. 貨幣資産 区分6. 決済 区分7. 引上資産 区分8. 減耗、損害 区分9. 基金と準備金 区分10. 銀行信用と融資 区分11. 財務的成果 バランス外勘定	区分1. 固定資産(フォン ド) 区分2. 生産用在庫 区分3. 生産費 区分4. 完成生産物、商 品、実現 区分5. 貨幣資産 区分6. 決済 区分7. 財務的成果と利 潤の利用 区分8. 基金と準備金 区分9. 銀行信用と融資 バランス外勘定	区分1. 固定資産 区分2. 物質的流動資産 区分3. 貨幣資産 区分4. 決済 区分5. 支出 区分6. 収入 区分7. 基金、準備金、融 資、成果 区分8. ローン 区分9. 投資 区分10. バランス外勘定	クラス0. 固定資産 クラス1. 在庫 クラス2. 経済活動と関係し た決済 クラス3. 種類別の基本的支 出 クラス4. 活動種類別のセン ターの費用とその 他の費用 クラス5. 活動種類別のセン ターの収入 クラス6. 実現および移転し た生産物の原価 クラス7. 収入とその調整項 目 クラス8. 納付金と補助金と の決済 クラス9. 基金、補助金、財務 的成果とその利用 バランス外勘定

(出所) [98] の75～77ページ。但しソ連の1985年の統一勘定計画については[99]を参考にして追加した。なおその正式の名称は「連合、企業、組織の生産的経済活動の会計の勘定計画」である。

いる総合勘定の量が異なっていること(例えばルーマニアでは2つの勘定、東独では24の勘定を配置し

ている), 2. 固定資産会計で利用される総合勘定の名称や構造が異なっていることを摘出できる。こうした相違点は固定資産の取得価額概念、固定資産と少額迅速消耗物品とを区分する基準、固定資産の評価法、減価償却算定法、償却率などにおいて各国に差があることから生じている。

コメコン諸国における固定資産会計を比較研究した С.И. Шульман は、相違点として 1. 名称、量、構造において異なる固定資産会計の勘定を採用していること、2. 同一の固定資産客体を異なる勘定で処理していること、3. 固定資産と流動資産とを区分する方法で異なっていることを指摘し、そして「これらの差異は客体の組成、その価額の大きさ、その利用期間と関連している。同一の機械または同種の設備のある国では固定資産の組成に、別の国では流動資産の組成に含めている。耐用年数によって客体を固定資産とする場合にも1年から3年までの差異があり、取得価額で客体を固定資産とする場合にも(比較貨幣単位において)1から10までの範囲の振幅がある^(84, p. 37)」と説明している。

こうして各国の勘定計画のうち固定資産会計の勘定を比較分析しただけでも、そこには会計システムの統合化を妨げる差異があることがわかる。そこでこの差異を取除くことが、コメコン諸国において統合された国際的な統一勘定計画モデルの創造となるのである。

各国の論者は国際的統一勘定計画を策定することが、コメコン諸国における会計の統合化の重要な前提であると考えている。例えば А.Н. Кашаев は各国の会計システムの漸次的接近と統一化の出発点は、「コメコン加盟国の勘定計画の一定の統一化から開始されねばならない^(79, p. 25)」という。またブルガリアの Д. Данаилов は国際的統一勘定計画の創造過程を、接近の段階と統一の段階という2つの段階に分けて、「接近は勘定計画の基本的アプローチ、パラメータおよび条件を均等にする低い段階である。より高度の段階としての統一は既に接近した勘定計画のアプローチ、パラメータおよび内容を統一することである^(66, p. 117)」という。そしてとりわけソ連とブルガリアの勘定計画には類似点が多いので、両者の接近は早いと指摘している。

各国の勘定計画を最初に比較研究し、先に触れた『コメコン加盟国の勘定計画の統一化の若干の諸問題』の労作を1974年に公表したチェコスロバキアの В. Клима は、その労作でコメコン諸国の単一の統合された国際的な勘定計画は個々の国で統一勘定計画を制定する際に役立つ模範的なものでなければならないと主張している^(51, p. 27)。

Г.И. Лебедева は1968年に制定されたソ連の統一勘定計画に基づいて、表6のような国際的統一勘定計画モデルを1979年に発表した^(80, p. 16)。この表は国民経済の部門を横にグループとして分類し、勘定計画の区分(クラス)を縦に分類している。表中にある2桁の数字はまず部門グループを、次に勘定区分(クラス)をそれぞれ示している。もし3桁の数字を作れば、その最後の数字は区分(クラス)に配置される総合勘定を指すことになる。

単一の統一勘定計画の策定は非常に複雑な課題である。このためそれを創造する際には、勘定計画の組成についての基本原則をまず明確にしておく必要がある。この点についてブルガリアの Д. Йорданов, М. Кацарова は、勘定計画組成の必須条件として次のような提案をしている。「単

表 6

番 号	勘 定 名 称	グ ル ー プ									
		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
		工 業 (A グ ル ー プ)	工 業 (B グ ル ー プ)	建 設	農 業 と 林 業	運 輸 と 通 信	商 業 と 調 達	貿 易	予 算 組 織	住 宅 と 公 益 営 業	そ の 他 の 部 門
0	固定資産	00	10	20	30	40	50	60	70	80	90
1	生産用在庫	01	11	21	31	41	51	61	71	81	91
2	生産費	02	12	22	32	42	52	62	72	82	92
3	完成生産物, 商品, 実現	03	13	23	33	43	53	63	73	83	93
4	貨幣資産	04	14	24	34	44	54	64	74	84	94
5	決済	05	15	25	35	45	55	65	75	85	95
6	引上資産	06	16	26	36	46	56	66	76	86	96
7	基金と準備金	07	17	27	37	47	57	67	77	87	97
8	銀行信用と融資	08	18	28	38	48	58	68	78	88	98
9	財務的成果	09	19	29	39	49	59	69	79	89	99

(出所) [98] の80ページ。

一計画の構造は次の場合に最適なものとなる。それが経済的内容にふさわしい名称の勘定のみで組織されている時、勘定がその使途との関連で経済的に同じグループ別に体系化されている時、多くの勘定が、その使命に則して統一され国民経済の全部門における会計の要求を満し、計算を手作業で行なうもとでもまたデータの機械処理のもとでも効率的に利用でき、会計幹部の業務を軽減させる時、追加的に発生する必要な情報を充たす勘定の予備がある時^(83, p. 50)。

単一の統一勘定計画を策定する際、いかなる組成方法を選択するかが問題となる。この点について В. Палий と Я. Соколов は組成方法として 1. マトリックス法, 2. 線型法, 3. ヒエラルキー法^(88, pp. 178-182)を挙げ、「最小限の総合勘定と補助勘定による情報の特徴の最大限の分類」が最適な方法であるとし、ヒエラルキー法を推薦している^(88, p. 181)。

И.С. Мацкевичюсによれば、合理的な数の総合勘定計画を設置しそれと補助(分析)勘定との適切な相互関連を決定することが良いとし、コモン諸国における国際的統一勘定計画の策定の第1段階では、各国共通の総合勘定を配置し補助(分析)勘定は国民経済管理システムの特徴と必要に応じて各国で設定することを推薦している^(98, p. 82)。そして次の点を主張している^(98, p. 82)。1. 各国の総合勘定は同一の構造で組成すること。2. 勘定の番号付けはデータの自動処理を考慮して行なうこと。3. 番号付けの方法としては順序法または10進法を採用すること。しかし近年では10進法が多く採用される傾向があること。4. 追加の情報を確保するために勘定の予備番号を用意して置くこと。5. 一方で計画化と管理に必要な情報を収集するために勘定計画の情報入力量を拡大させ、他方で情報を計画化と管理に活用するために勘定計画の情報産出量を増大させること。このためには勘定計画の構造、勘定の名称は貸借対照表と報告書の作成、項目名称と均斉が採れていること。更に И.С. Мацкевичюс は単一の統一勘定計画を策定するためには、1. 勘定の名称、特徴、内容、利用についての具体的な指示を作成する、2. 経済取引、経済現象の客観的反映度を高め

る、3. 比較的安定した長期間にわたって利用される勘定計画を策定する、4. 会計の機械化、自動化が一層発展することを考慮して勘定計画を策定することが条件であると指摘している。^(98, p. 83)

以上がコメコン諸国における勘定計画の統合化に関する諸問題である。

- (1) ソ連の勘定計画については[103]、ハンガリーとポーランドの勘定計画については[105]と[106]をそれぞれ参照。

Ⅶ 生産費計算と生産物原価計算の統合化の諸問題

A 費用分類の統合化の諸問題

コメコン諸国における生産費計算と生産物原価計算の統合化の諸問題を明らかにするには、まず費用分類から考察していかなければならない。

コメコン諸国では生産費は種々の基準で分類している。広く採用されている費用の分類としては次のものがある。^(98, p. 84)

1. 経済的要素による分類。
2. 原価計算項目による分類。
3. 操業度との関連による分類。
4. 生産物原価へ算入する方法による分類。
5. 生産過程の段階による分類。
6. 生産物の生産過程と実現過程における費用の役割による分類。

上記の分類のうちコメコン諸国のすべての国で採用されていて、会計の統合化と密接に関連する分類は1, 2, 3の分類である。

経済的要素別の費用データは、企業が生産プログラムの遂行、達成のために利用する物質的資源、労働的資源、貨幣的資源の大きさを決定する場合、また上級管理機関が社会的生産物、国民所得を決定する場合に重要な役割を果たす。ここに経済的要素による費用の分類基準を統一することが焦眉の問題となる。このためコメコン経済問題常設委員会はコメコン諸国の工業生産物原価組成方法に関する基本規程を1966年に制定し、その中ですべての生産費を次の経済的要素で分類することを規定した。^(13, p. 5) 1. 賃金と社会保険控除。2. 原料、材料および半製品。3. 燃料とエネルギー、4. 減価償却控除とその他の貨幣支出。

しかしそれぞれの国の国内では、上記の分類とは別の国際比較を困難にさせる分類が行なわれている。各国の費用の経済的要素による分類は表7のようになる。

И.С. Мацкевичюс はコメコン経済問題常設委員会の先の分類を基礎にして、次のような費用の経済的要素別分類を提案している。^(98, p. 87)

1. 原料と主要材料(再生される屑物を除く)。
2. 補助材料。
3. 製品、半製品および協同組合企業の用役。
4. 燃料。
5. エネルギー。
6. 賃金。
7. 社会保険控除。
8. 固定資産の減価償却。
9. 資源の使用料。
10. 要素別に分割できないその他の費用。

表 7

(出所) [98] の86～87ページ。

表からブルガリア、ルーマニア、ソ連の原価計算項目の名称は極めて類似しているが、東独、ハンガリー、チェコスロバキアのそれには大きな差異があることがわかる。それは各国の経済政策の特徴が各国の原価計算項目の差異として反映されていることによる。

表 8

36

ハンガリー	ドイツ民主共和国	ブルガリア	ポーランド	ルーマニア	ソ 連	チェコスロバキア
1. 原材料費 2. 生産労働者の基本賃金(追加賃金を除く) 3. その他の直接費 a. 税, 社会保険控除, 追加賃金, 直接賃金に対する加算金 b. 生産活動の特別費 c. 販売活動の特別費 4. 直接費合計(1~3) 5. 職場費 6. 簡略化原価(4~5) 7. 全工場費(経営の中央管理部の費用) 8. 決済価格計算による差異 9. 生産原価(6~8) 10. 技術進歩費の補償金 11. 消費者保障用役費の補償金 12. 生産ファンド使用料 13. 総原価(9~12)	1. 直接的技術費用 2. 全般的技術費用 3. 技術的費用(1~2) 4. 補給(調達)費 5. 職場管理費(職場費) 6. 職場原価(3~5) 7. 生産管理費(全工場費) 8. 生産原価(6~7) 9. 実現費 10. 総原価(計画可能費) 11. 計画不能費 12. 総原価(10~11)	1. 原材料費 2. 協同組合との契約納入による製品 3. 社会的生産の半製品 4. 賃金 5. 社会保険控除 6. 生産上の不合格品損失 7. その他の生産費 8. 職場費 9. 職場原価(1~8) 10. 全工場費 11. 工場原価(9~10) 12. 生産外費用 13. 商業原価(11~12) 14. 賃金, 社会保険控除の差額(+,-) 15. 生産物の総原価(13~14)	1. 直接材料費(再利用される屑の価値を除く) 2. 技術目的のための燃料とエネルギー 3. 調達費(予約買付と買取) 4. 直接賃金 5. その他の直接(特別)費 6. 職場費 7. 技術的原価(1~6) 8. 全工場費 9. 不合格品損失 10. 生産的原価(7~9) 11. 実現費 12. 総原価(10~11)	1. 直接原材料費 2. 再利用される屑(差引く) 3. 生産労働者の直接賃金と社会保険控除 4. 直接費合計(1+3-2) 5. 設備維持稼働費 6. 職場費 7. 職場原価(4~6) 8. 全工場費 9. 生産原価合計(7~8) 10. 販売費 11. 総原価(9~10)	1. 原材料費 2. 再生屑(差引く) 3. 技術目的のための燃料とエネルギー 4. 生産労働者の基本賃金 5. 生産労働者の追加賃金 6. 社会保険控除 7. 生産準備・習熟費 8. 設備維持・稼働費 9. 職場費 10. 全工場費 11. 不合格品損失 12. その他の生産費 13. 生産原価(1~12) 14. 生産外費用 15. 総原価(13~14)	1. 直接原材料費 2. 生産労働者の賃金 3. その他の直接費 4. 生産上(運営上)の用役費(職場費) 5. 生産原価(1~4) 6. 管理上の用役費(全工場費) 7. 生産総原価(5~6) 8. 直接実現費 9. 総原価 10. 利潤(+), 損失(-) 11. 卸売価格(生産物種類別価格によるもの) 12. 補助金(+), 割引(-) 13. 卸売価格(補助金と割引を考慮したもの)

(注) この分類は И.С. Мацкевичюс の [70] によるが, С.А. Стуков の [82] の31~41ページにも項目の表現が若干異なる分類が示されている。С.А. Стуков の分類については [104] を参照。

(出所) [70] の72~73ページ。

『明大商学論叢』第69巻第1・2号(1987年1月)

(36)

コメコン諸国で原価計算項目を統合しようとする場合、原価計算項目を拡張・大別するか、それとも分割・細分するかが問題となる。原価計算項目を拡張・大別する見解を支持するブルガリアの A. Мескин は、財貨の生産には労働、労働対象、労働手段を必要とするという考えに基づいて次のような項目に分類する。^(21, p. 46)

1. 原材料費。2. 賃金と社会保険控除。3. 減価償却控除。4. 管理費。5. 生産不合格品損失。
6. 生産外費用。7. 賃金と社会保険控除の差額。

これに対して И.С. Мацкевичюс は場合によっては大別した原価計算項目で費用を把握しても良いが、すべての費用の原価計算項目の拡張には賛成できないという。その理由は、原価計算項目を拡張して簡素化することは大別された各原価計算項目に経済的性質の異なる費用を統合し、それによって企業に必要な情報は減少し効果的な生産物原価分析を不可能にさせるからである。とりわけ燃料とエネルギー、半製品と外部からの購入製品、減価償却、運送・調達費などについて^(98, p. 89)は細分された各原価計算項目で表示されねばならないと主張する。

原価計算項目を分割・細分しようとする見解は、電算機の広範な活用のもとで生産物の原価分析を深めようとする点に基礎を置いている。電算機の採用は原価計算の煩雑な労力を軽減する一方、企業の経営意思決定に必要な原価データを収集、処理、伝達を容易にする。そこでコスト・マネジメントを強め、原価に対する企業の責任を高めることができるような原価計算項目のより合理的な決定が必要となる。

И.С. Мацкевичюс によれば費用の原価計算項目は、次の要請に応え得るような組成、名称でなければならぬという。^(98, p. 90)

1. 会計、経済分析および経済情報の要請。この要請に応えるにはア、企業の各亜部門、各生産過程の経済活動の成果が判断できるような原価計算項目を組成すること、イ、生産物原価分析のために生産上のすべての費用をその経済的内容と用途との関連、とりわけ新技術の採用でその比重が変化することを考慮して項目別に分類すること、ウ、各種費用の水準と生産管理に必要な費用データが確保できるような原価計算項目を決定することが重要である。

2. 工場内独立採算制の要請。この要請に応えるには、企業の各亜部門がそれぞれの項目に一定の責任を持つことができるような原価計算項目を組成することが重要である。

3. 生産組織と技術過程の要請。この要請に応えるには、生産組織と技術過程の特徴、生産物原価形成の全過程が把握できるような原価計算項目の名称を決定することが重要である。

1977年にコメコン執行委員会は各国の価格形成方法の接近と今日の管理上の要請を考慮して、表9のようなコメコン諸国共通の費用の模範原価計算項目名称を提案した。

この模範原価計算項目名称はソ連の原価計算項目を基礎にして作成された。従ってそれは各国の原価計算項目の統合化に向っての1つの草案に過ぎず、今後更に修正されていくものといわれている。

И.С. Мацкевичюс によればコメコン諸国の工業にとっての模範原価計算項目名称を作成するには、次の条件を基礎にしなければならないという。^(98, pp. 92-93) 1. 生産物の生産と実現(販売)に直接関係

表 9

1. 原 材 料	<ul style="list-style-type: none">・原料と基本材料・自己生産の半製品、原材料・購入製品、半製品、協同組合用役・技術目的のための補助材料	
2. 再生屑（一）		
3. 技術目的のための燃料とエネルギー	<ul style="list-style-type: none">・購入したもの・自己生産したもの	
4. 1から3までの運送・調達費	<ul style="list-style-type: none">・荷造包装費（再生した荷造包装資材を差引く）・補給・調達機関に支払う値上げ差額・運送費・企業倉庫への材料の配達費と荷卸費・特別調達事務所の維持費と材料調達のための出張費・倉庫維持費	
5. 所得税を含んだ全体としての賃金	生の産基本労働賃者金	<ul style="list-style-type: none">・出来高ノルマと賃金出来高給基準による支払・時間給基準による支払・出来高給の時間給・プレミアム制度による未払金・生産の標準的条件からの背離による基本出来高給に対する未払金・その他の賃金
	生産追加賃労働者の	<ul style="list-style-type: none">・定期休暇、追加休暇に対する支払・未利用休暇に対する支払・少年少女の割引時間払・授乳女子の業務中断に対する支払・社会的業務の遂行した時間に対する支払・停年後の報酬金・物質的刺激基金からの支払
6. 5の社会保険控除		
7. 科学研究活動費と計画立案費		
8. 生産準備・習熟費		
9. 地質調査活動費とその他の類似の費用		
10. 職 場 費	設備動維持費	<ul style="list-style-type: none">・職場設備と運送手段の減価償却費・修繕費を含む職場設備と運送手段の稼働費・少額迅速消耗物品の磨損と修繕費・その他の費用
	職場管理費	<ul style="list-style-type: none">・職場管理機関の費用・その他の職場要員の費用・建物と構築物の減価償却費・経常修繕費を含んだ建物と構築物の維持費・職場保安費・基準内の技術的不合格品損失とその他の支出
11. 全工場費	<ul style="list-style-type: none">・全工場的使途の建物と構築物の減価償却費・企業保安費・社会的、文化的、医療的、体育的、住宅・公益的な客体を含む全工場的使途の建物と構築物の維持費と修繕費・労働保安費・上級機関への納付金と税金およびその他の費用・幹部養成費・経営管理費・工場内運送費とその他の費用	
12. その他の生産費	<ul style="list-style-type: none">・保障サービス（修繕）費・特別用具、装備の磨損・環境保全設備の維持・稼働費	
13. 実現（販売）費	<ul style="list-style-type: none">・荷造包装費・規定された場所への完成生産物の転置費とその他の費用	
総 原 価		

(出所) [98] の90～92ページ。

するすべての費用を原価により完全に反映させること。2. 工業企業の生産活動と販売活動と関係のない費用（計画外の不本意な費用で例えば基本建設費、小売商業の商品販売費、工業企業の副次的農業経営部門の費用など）、計画と経営規律の違反と関連した費用（例えば不合格品損失、罰金、科料、違約金など）を差引いた生産上の実際原価を計算すること。3. 原価単位当りの費用の比率を的確にし、間接費の配賦の基礎を改善すること。

併せて И.С. Мацкевичюс は、コメコン執行委員会が作成した先の模範原価計算項目名称を次のように改訂することを提案する。^(98, p. 93) 現行の管理機構を考慮して 1. 「設備維持稼働費」、「職場費」、「全工場費」の総括項目を廃止する。代って 2. 「設備維持稼働費」を「設備維持稼働費」と「工場内運送維持稼働費」とにし、また 3. 「職場費」と「全工場費」の総括項目から「管理費」と「非生産的費用と損失および技術上不可避な費用と損失」を独立させる。4. 「職場費」と「全工場費」に含まれている社会経済的政策のすべての費用（幹部養成費、労働力募集費、労働保安費、企業の福利厚生施設の維持費など）は、「社会経済政策のための費用」として独自項目で総括する。5. 「地質調査活動費とその他の類似の費用」は自然の保護と天然資源の合理的利用が今後一層重視されるので、「地質調査活動費と自然保護費」に名称を変えること。

さて次に、コメコン諸国において費用が操業度との関連でどのように分類されているかを比較分析しよう。周知のように費用は操業度に基づいて固定費 (постоянные расходы) と変動費 (переменные расходы) とに分類される。この分類から得た費用データは原価態様の研究、製品の収益性の決定、企業内亜部門の経済活動の業績評価、原価の計画化において重要な役割を果たす。一般にコメコン諸国では変動費は比例的費用 (пропорциональные расходы) と非比例的費用 (непропорциональные расходы) とに分類され、更に非比例的費用を累進的費用 (прогрессирующие расходы)、逓減的費用 (дегрессирующие расходы)、退化的費用 (регрессирующие расходы) に細分する。^(98, p. 94) こうした分類は実践の上で広く採用されている。例えば東独では操業度との関連で費用を分析し、その結果を年 1 回以上書類に残すことを義務づけている。^(59, p. 38) また生産過程を改善し技術進歩を速めることによって将来、製品をより多量に生産する一方で、その原価を引下げる方策を原価態様の分析から研究している。^(78, p. 399)

操業度に基づく固定費と変動費の正確な分類は困難である。そこで Н. Чумаченко は固定費と変動費を分析して、操業度と生産物原価との相互関係をグラフで研究する方法を提案している。^(23, pp. 41-51) なお固定費と変動費の分類は、資本主義会計では変動費のみを製品原価とし固定費を期間原価とする直接原価 (директ-кост) 計算と密接な関係にある。ハンガリーではこの直接原価を簡略化原価 (сокращенная себестоимость) と呼び、その直接原価計算を変動費計算法 (метод учета переменных расходов) と呼んで採用しているが、この点については後に触れる。

最後にその他の費用分類の特徴をみよう。独立採算制を強め、企業の生産亜部門の相互関係を密にし、原価引下げへの刺激を高めるためにコメコン諸国では、費用の特殊な分類を行なっている。^(98, pp. 95-96) 例えばチェコスロバキアでは費用を第 1 次的費用 (первичные расходы) と第 2 次的費用 (вторичные расходы) とに分類する。第 1 次的費用は自己の亜部門で発生する費用であり、第 2

次的費用は他人の亜部門で発生する費用である。これと類似した費用分類は東独にもある。それは費用の発生要因に基づく分類であり、東独ではこの基準で費用を 1. 当該労働現場の労働者と直接関係ある費用, 2. 当該職区の生産高, 生産設備操業度と関係ある費用, 3. 当該職区に直接関係はないが適切な配賦基準で原価となる費用に分類する。更にチェコスロバキアには原価計算費用 (калькулируемые расходы) と非原価計算費用 (некалькулируемые расходы) とに分類する方法があり、東独には計画化費用 (планируемые расходы) と非計画化費用 (непланируемые расходы) とに分類する方法があり、近年これらの分類は他の国にも採用されつつある。その外に費用負担者別, 費用発生場所別, 費用の技術・経済的使途別, 費用の原価算入方法別, 活動形態別の費用分類も各国で採用されている。

И.С. Мацкевичюс によれば現在、各種の基準で分類された費用データは企業内の亜部門レベル, 全体としての企業レベル, 工業連合レベルという各段階で総括されるので、今後は費用を諸要因による垂直的な分類のみならず, 亜部門, 企業, 連合レベルでの水平的な分類も研究すべきであると指摘し、加えて費用分類法を再検討して統一された分類基準を作成していくことは、生産費計算と生産物原価計算の統合化にとって重要であると主張する。^(98, p. 96)

B 生産費計算の統合化の諸問題

今日のCOMCON諸国における生産費計算の主要な発展方向はその効率性, 分析性を高めて, その統制的, 情動的機能を強めることにあるとされている。とくに生産費計算の前には物質的資源, 労働的資源, 貨幣的資源の合理的利用, 原価の引下げ, 収益性の向上, 企業管理への従業員の参画という課題が与えられており, 生産費計算は企業活動の改善にとって重要な役割を果たしている。

こうした意義を持つ費用計算は一般に次の要因に基づいて組成されている。^(98, p. 97)

1. 生産過程の組織的特徴 (生産タイプ, 技術工程, 生産構造, 生産周期, 生産の専門化と協業化, 生産の集中化とコンビナート化など)。
2. 生産する製品, 再加工する原料の特徴 (製品の組成, アソルトメント, 半製品の在り高, 組成, 規模, 原料の特質など)。
3. 経営業務状況の特徴 (会計, 経済分析, 独立採算制などの実施状況)。
4. 計算, 管理に利用される技術的手段の特徴 (計算機のタイプ, 情報伝達手段のタイプ, 測定装置の有無など)。

ところですべてのCOMCON諸国においては現在, 科学技術進歩のもとでの費用計算の改善が大きな問題となっている。それは生産の機械化と自動化が費用の内容, 構成に影響を与え, 新製品の出現とそのための新しい生産過程は新しい種類の費用を発生させるからである。ここに, 各国は費用計算の改善とその新しいシステムの探究を行なっている。特に東独はこの分野で大きな成果をあげている。

東独では生産組織の特徴と費用計算との関係を重視して, 生産費計算の基本的課題は現在の費用の算定, その統制のみならず将来の費用の予測, その統制でもありとし, そのための効果的な費用計算を探究している。東独の Г. Райнеке によれば従来の費用計算を補完する効果的な費用

計算は、1. 生産物に対する技術的費用の影響の把握、2. 生産準備費の算定、3. 科学技術政策、投資効率を考慮した費用計算の確立という課題を解明するものであるという。^(73, pp. 15-16)そしてこの課題を解決した後に例えば、新製品の計画およびその生産が開始されている。その外に東独では生産高のみならず時間を基準とした原価態様の分析にも注目しており、これと関連して従業員からの費用データの報告制、経営責任者への費用統制の割当制を採用している。従って東独における生産費計算は次の特徴を持っている。^(75, pp. 6-8)

1. 費用の発生場所別と統制別の生産費計算。
2. 生産費統制への従業員とりわけ労働者の参画（例えば職区、交替組、班、労働現場で記帳される帳簿を通じての参画）。
3. 費用に対する責任制度の設置（例えばエネルギー主任はエネルギーの費用を統制する責任を持つ）。
4. グラフと数学的方法を活用した生産費の研究。
5. ノルマ生産費によるノルマ差異の把握。
6. 原価の事前統制による費消原価の分析。
7. 会計勘定によらない特殊な一覧表による生産物原価の計算。
8. 生産物原価計算枠外の費用計算の実施。

コモン諸国では独立採算制を一層強めようとしているため、そのテコとなる費用計算の改善に取り組んでいる。この点について Г. Голл と А.Д. Шеремет は先に触れた『ソ連邦とドイツ民主共和国における原価算定の理論と実践』の労作で、1. 独立採算制亜部門間で生産費に対する責任を明確にする、2. 当該亜部門に直接関係する費用のみ独立採算制亜部門の原価に算入する、3. 原価差異分析で独立採算制亜部門の活動成果を測定することを主張し、工場内独立採算制と会計との関係を強めることに力点を置いている。^(75, p. 103)そして今日の会計の主要な課題は「それぞれの独立採算制亜部門別に、その集団の統制下で直接形成されその労働の実際の成果と結びついた費用のみを把握する」ことであると強調している。^(75, p. 107)更に東独では工場内独立採算制と費用計算との関係を密にするため、各亜部門で収支帳簿が記帳され、労働現場での効果的な費用統制を社会主義競争と結びつけて行なっている。

こうした東独の経験は、費用発生場所別の費用計算がいかに重要であることを示した。そこで、東独の Г. Гайслер, Г. Райнеке, К. Шафранк, Г. Голл, ソ連の П. Безруких, А. Бородин, В. Ивашевич, С. Стуков, Н. Чумаченко などは費用発生場所別の費用計算を研究し、その意義を次のように強調した。^(98, p. 100)費用発生場所別の費用計算によって 1. 当該亜部門の費用統制だけでなくその部門活動を統制する、2. 費用の発生場所で費用と生産高とを対比する、3. 生産物原価計算をより正確にする、4. 亜部門で発生する費用に対するその部門の責任者、労働者の関心、責任を高める、5. 亜部門での費用削減の成果を明確にすること。

東独の費用発生場所別の費用計算には解決すべき課題として、1. 費用削減の余力を摘発するための費用統制、2. 製造された生産物の生産高とその実際費用との対比、3. 製品の費用計算、^(58, pp. 33-35)4. 合理化政策の効果の計算を提示している。

東独工業における費用発生場所別の費用計算の経験を調査して C. Торопов は、「電算機を利用して費用発生場所別の費用計算を組織することは、分析計算の効果を引上げ、費用の標準からの背離の機動的な発見と共に、工場内独立採算制の強化にとっての重要な条件である。なぜならば生産と管理のすべての担当者の業務を能率的に評価することができるから」といい、費用発生場所別計算は電算機の採用下で充分有益であると強調している。費用発生場所別の費用計算は工場内独立採算制、節約方式を強めると共に、企業従業員のそれに対するイニシアティブを刺激することになる。東独では個人または従業員集団に対し費用を関係づけ、発生場所別の費用計算をテコとして生産物原価の引下げが行なわれている。この点について東独の Г. Гайслер らは、費用が発生し形成され処理される場所で費用は十分に統制できるので、費用に対する責任の範囲を明確にし、その場所の費用責任者を決定することが望ましいという。^(94, p. 61)
^(77, p. 133)

ここに企業内に費用発生場所をどのような基準で組織し、そこで何を行なうかという問題が生ずる。しかしこの問題は各国でまた十分に解明されていない。費用発生場所としては、ソ連では個々の生産、職区、職場を考慮しており、ポーランドでは現場の活動と生産費に責任を持つ従業員集団からなる企業の亜部門を考慮しており、ハンガリーでは物理的あるいは理論的に組織された場所(職場、生産、部課、生産範囲別、活動機能別の場所)を考慮している。そして東独では費用発生場所は職場、職区、現場の労働者となっている。しかも発生場所別の費用はそこで計画され、勘定計画外の計算一覧表に記帳される。発生場所別の費用計算自体は費用種類別の費用計算と勿論連結しており、現場での費用統制、現場の活動成果の評価のテコとなっている。^(98, p. 101)

こうして費用発生場所は東独の文献では、「費用が発生する企業の理論的にも機能的にも自立した特殊な職区である」と定義している。^(41, p. 376) この定義との関連で С. Стуков は、「費用発生場所は製造する生産物の量、提供する用役と費用との相互関連がそこで明確になるような方法で設定されねばならない」という。^(82, p. 59) また В. Ивашкевич は「それぞれの費用現場は生産物の製造と関係したり、あるいは作業、生産組織およびその管理と関係する」とし、費用発生場所を設置する条件として 1. 理論的に自立し得る場所であること、2. 機能的に同種の場所であること、3. 費用に対する責任を持ち得る場所であること、4. 規定された原価計算項目による費用分類ができる場所であることを指摘している。^(44, pp. 64-65)

またコメコン諸国では今日、費用発生場所の設置は異なっている。その数は最小で50、最大で600~700となっており大きな差がある。更にその種類も経営の分権化、最新の計算測定技術手段の採用に伴って多様化している。^(98, p. 102) このことは新しい会計問題を提起している。数多くの多様な費用発生場所の出現はそこでの費用計算の業務を増加させるからである。そこで費用発生場所をどのように分類するかという問題を解明しなければならない。

А. Бородин と В. Ивашкевич は費用発生場所をその特徴との関連で、次のように分類している。^(53, pp. 105-109, 44, pp. 70-71)

1. {
 - ア. 初等的(基礎的)費用発生場所
 - イ. 中間的(構造的)費用発生場所
 - ウ. 最終的(総括的)費用発生場所

- 2. {
 - ア. 基本的（生産的）費用発生場所
 - イ. 補助的（奉仕的）費用発生場所
 - ウ. 副次的（2次的）費用発生場所
- 3. {
 - ア. 具体的費用発生場所
 - イ. 抽象的費用発生場所
- 4. {
 - ア. 常設費用発生場所
 - イ. 臨時費用発生場所
- 5. {
 - ア. 一般的費用発生場所
 - イ. 特殊的費用発生場所

И.С. Мацкевичюс は費用発生場所を企業活動の機能との関連で、1. 補給調達グループ、2. 生産グループ、3. 生産サービスグループ、4. 実現グループ^(98, p. 103)に分類する。勿論いずれの分類においても、費用発生場所を分類する際には費用責任者を決定し、そこでの費用の計画、統制、分析を行なうようにしなければならない。なお、発生場所別の費用は、東独では計算一覧表に記帳されるが、チェコスロバキアではその報告書を作成する経済センター^(98, p. 104)を設けている。

生産費計算の基礎は生産費を把握する原始的証憑書類であるといわれ、コメコン諸国では生産費原始的証憑書類の改善を行なっている。改善の傾向は電算機による情報処理を目的としている。しかし現在まで各国の原始的証憑書類は多様であり、コメコン諸国のその内容を単純に比較することは困難である。問題は証憑書類の量を削減し、様式を簡略化させることにある。ソ連では中央統計局が作成した統一原始的証憑書類を採用しており、東独では国家中央統計局のもとにある原始的証憑書類センターが必要なデータ、情報を確保できるような原始的証憑書類に関する一般原則^(98, p. 105)を制定している。統一された原始的証憑書類の採用によって、企業レベルでは情報処理業務を軽減し他企業のデータとの比較を容易にし、国民経済レベルでは必要な情報を統一形式で確保できる。

И.С. Мацкевичюс はコメコン諸国で共通に採用される統一原始的証憑書類システムを創造するには、次の原則が必要であるという。^(98, p. 105)

1. 機械的、自動的データ処理を促進させるような証憑書類の最適様式を作成すること。
2. 生産、技術過程の特徴を反映するような証憑書類を作成すること。
3. 作成時間を短縮し、情報入力量を高め、取引の記帳を1回で済めるような証憑書類を作成すること。
4. 各管理レベルの要請に見合った情報を把握できるような証憑書類を作成すること。
5. 内容を合理的かつ明瞭に示し、形式要件に論理的一貫性、統一性があるような証憑書類を作成すること。

最後に、生産費のバリエーションの問題をみよう。この問題では半製品計算なしの生産費計算の採用か、それとも半製品計算を伴う生産費計算の採用かが各国で広範に討議⁽²⁾されている。討議の結果ソ連では、半製品計算なしの生産費計算の特徴は完成生産物についてはその実際原価を算定

し、半製品についてはその動態の物量現物計算のみを行なうことであり、半製品計算を伴う生産費計算の特徴は完成生産物だけでなく自己生産の半製品についてもその実際原価を算定し、半製品については物量現物計算に基づいてその動態を価値計算することであると定義された。^(98, p. 105) П. С. Безруких の調査によればソ連工業全体で、半製品なしの計算バリエーションは50%以上の企業で、半製品計算バリエーションは約20%の企業でそれぞれ採用されていて、半製品なしの生産費計算が優位を占めており、残りの28~30%の企業では自己生産の半製品が存在しないためバリエーションの選択は問題がないこと、若干の企業では2つのバリエーションを結合した独特の計算を採用していると^(61, p. 68)いう。ソ連の経験では生産費計算のいかなるバリエーションを企業が採用するかは、次の要因によって決定される場合が多い。1. 生産のタイプ。2. 製造する生産物の内容と量。3. 生産管理の構造。4. 生産物原価計算の方法。これとの関連で半製品なしの計算バリエーションは自己生産の半製品が部品、組部品として産出されて大規模な品目として存在し、その製造に連続性がない部門(例えば機械製作業、金属加工業、家具製造業、多くの軽工業)で一般に採用され、半製品計算バリエーションは原材料が半製品の品目別製造のために一連の技術過程で加工されていく部門^(98, p. 107)(例えば化学、精肉、製紙・セルロイド、黒色・有色冶金、若干の建設資材、若干の軽工業)でしばしば採用される。

ポーランドでは半製品原価の算定に若干の特徴がある。特徴点を C. Стуков は次のように要約している。^(82, p. 116) 1. もし半製品がいくつかの異なる製品の組成となっていく場合には、それらの製品の原価を決定するために半製品の原価は算定する。2. 企業は半製品を外部へ一部分販売したり、生産に際し外部から同等の半製品を購入したりする。3. 製造後もし半製品が入庫すればそれを次の加工まで倉庫で保管する。4. もし厳格な費用統制の必要が生じたならば全製品のみならず部品、組部品も分析する。

ルーマニアでは生産過程の連続性の有無、半製品の在庫の有無を基準として生産費計算の2つのバリエーションの採用を選択する。従って半製品計算バリエーションは生産過程に連続性があり、一定の工程段階で半製品を入庫させる部門で採用され、半製品計算なしのバリエーションは生産過程が相対的に短く、半製品の入庫なしに1つの工程から他の工程へ半製品が移転する部門で採用される。^(46, p. 25)ここにコメコン諸国において生産費計算のいかなるバリエーションを採用するかを、生産物の生産上の特徴に基づいた統一原則を制定する必要があるのである。

C 生産物原価計算の統合化の諸問題

今日のコメコン諸国は生産規模の拡大、生産と技術過程の改善、新製品の出現、生産の専門化、協業化および集中化、新しい管理方法と電算機の採用などのもとで生産物原価計算を一層改善し、そのシステムを支えている個々の要素を改良しようと努力している。とりわけ集約的経済への移行と科学技術進歩の加速化のもとで、利潤増大の重要な要因となる生産物原価の引下げ、経済的基礎を持った価格決定、生産指導のための意思決定、独立採算制の強化にのっての生産物原価計算の役割を高めようとしている。

かつてソ連の C. K. Tatysh は費用統制のテコとしての生産物原価計算は「経済的にも技術的にも充分正確に基礎づけられる必要がある。本質的には原価計算業務の組織は生産組織の組成の一

(9, p. 185)
部である」と強調した。これに加えて現在効率的管理のテコ、情報の源泉としての原価計算の意義は著るしく大きくなっている。この視点からポーランドの Я. Яругова は一連の原価計算過程を、1. その固有の方法による生産物原価の測定段階と 2. 原価比較、原価差異、業績評価、意思決定についての原価データの通報・伝達段階とに分けて理解しようとしている。(48, p. 13) (3)
ハンガリーの Л. Патох は原価計算は製造した生産物原価の収益性、企業活動の成果の情報を提供し、更に経営の計画化と意思決定のための情報をも提供しなければならないと主張する。(40, p. 204)
チェコスロバキアの Л. Бенеш は経済情報システムにおける原価計算の役割として、「行動の経済性と効率性は原価計算で評価される」としている。(27, p. 10)
ソ連の А. Маргулис は生産管理における原価計算の役割として、「原価計算すること、費用を計算することこのことは、なによりもまず経済現象の本質を解明し、費用水準に対する技術進歩、生産の協業化、専門化、自動化の影響を究明することである」(81, p. 179)という。

このように各国の論者は企業活動の多面的側面から生産物原価計算の役割を高めようとしている一方で、原価計算の役割を生産物単位当りの原価算定に限定しようとする論者もいる。例えばソ連では生産物単位当りの最大限許容原価の算定、生産物原価へ算入する費用と算入しない費用との区分、直接原価計算の導入などを究明している論者がいる。(98, p. 110)
ユーゴスラビアの論者は原価計算を生産物または用役単位当りの原価の決定、製品または用役の価格決定のための手段として理解している。(12, p. 290)
ブルガリアの論者は全体としての生産物単位当りの原価計算と個々の原価項目の費用計算としての原価計算に注目している。(34, p. 265)
東独の論者は製品または用役の原価決定の手段として、(50, p. 258)
また生産費を製品または用役に関連づける費用計算の一部として、更に利潤計算に必要な製品または用役の原価決定の方法として生産物原価計算を考えている。(15, p. 1032)
(39, p. 252)

以上のような生産物原価計算の役割を企業活動の多面的側面から高めようとする見解と、原価算定法の改善を通して高めようとする見解がある中で И.С. Мацкевичюс は、原価計算は1つには原価形成と意思決定のための2つには生産物原価の算定のための、科学的に基礎づけられた経済計算の1つであると考え、(98, p. 112)
そして価格形成と意思決定のための経済計算システムとしての原価計算は、1. 科学的根拠のある価格の設定、2. 新技術、新製品の効率的導入政策の策定、3. 生産の専門化の最適バリエーションの設定などに役立つデータを提供し計画化、管理、統制のテコとならねばならぬという。また生産物原価の算定のための原価計算システムについては、生産物単位当りの原価の決定だけを問題にするだけでなく、1. 原価計算の客体、単位、方法、2. 原価計算項目名称、3. 直接費を客体に関係づける方法、4. 間接費を客体へ配賦する方法、5. 計画原価、(98, pp. 112-113)
ノルマ原価の計算法などを検討する必要があるという。

ところで生産物原価計算の統合化はその他の会計問題の統合化よりも複雑な過程となるが、その複雑さは生産物原価の算定のための原価計算システムの個々の要因とその要因に各国の特徴があることと関連している。そこで И.С. Мацкевичюс はこの点を次のように解明し、統合化に向けての提案を行なっている。(98, pp. 113-114)

1. 原価計算の客体、単位の統合化について。このことについては特に問題はない。原価計算

の客体は生産と技術過程の特徴、生産物の性質、企業組織の構造、独立採算制の要求、会計の機械化・自動化の水準などに基づいて決定する。多くの場合コメコン諸国での原価計算客体は製品、製品グループ、製品の一部（部品、組部品）、遂行した業務、提供した用役などとなる。具体的な形態を採らず一定量を単位とする商品（例えば石油、石炭など）の原価計算の単位は、その原価計算客体の量的測定のみでなく一定の質、使用価値をも反映した単位を採用することが望ましい。

2. 原価計算の方法の統合化について。^(98, pp. 114-115)生産物原価計算は節約方式の順守、生産余力の摘発、独立採算制の強化の課題を持つ点で生産費計算と密接な関係にある。とはいえ両者は2つの独自の領域として考え、原価計算の本質、概念を明らかにし各国に現存する種々の原価計算方法を分類する必要がある。分類に際しては生産と技術過程の複雑化、新製品の生産、生産の専門化と協業化の進展、会計業務の改善に則して原価計算の新しい方法、手段、技法を創造していく過程と、1つの原価計算方法例えばノルマ原価計算方法を一層改善していく過程とによって、新しいバリエーションが生起してくることを考慮することが重要である。

3. 原価計算項目名称の統合化について。^(98, p. 115)先に触れたように、コメコン諸国には模範原価計算項目名称が既に作成されている。問題はそれを実務においてどう具体化するかにある。生産物原価を最適に正確に算定するための項目名称は、その総合的項目で同一の経済的費用を把握し、総合的項目名称の中に個々の項目で同一の費用支出要素を反映するようなものでなければならない。そこで原価計算項目名称を作成するためには、次の点に注目する必要がある。1. 生産とその習熟、管理、実現に直接関係した費用の生産物原価へのより正確、真実な反映。2. 費用の経済的内容と用途の同一性。3. 生産組織と技術過程の反映。4. 計画化、生産管理、分析のためのデータの確保。

4. 直接費を原価計算客体に関係づける方法の統合化について。^(98, p. 116)当該生産物の生産に直接かかわった費用を直接費として生産物原価に算入する問題は、会計の統合化に際してさして問題はない。ただ最近の10年間に生産の諸条件の変化と共に直接費の組成内容が拡大しつつあることを考慮して、生産物原価に直接算入される項目名称を的確に示す名称を設定する必要がある。

5. 間接費を原価計算客体に配賦する方法の統合化について。^(98, pp. 116-117)コメコン諸国ではさまざまな間接費の配賦方法を採用している。それは当該生産物の生産に間接的にかかわった費用をその経済的内容、費用と生産過程との相互関係に基づいて配賦できる科学的に基礎のある基準を発見できないことにある。間接費の配賦方法は諸要因によって規定されるが、その主要な要因は生産組織である。このため工業部門を材料を主体とするグループ、労力を主体とするグループ、機械装置を主体とするグループに分類し、それぞれのグループにとっての間接費配賦基準の原則を制定すると良い。制定に際しては1. 生産の技術的水準と原価の構造を考慮し、経済的に基礎を持った基準を作成する、2. 間接費を具体的な製品の原価へ直接関係づける方法があり得るかを検討する、3. より確実な原価算定を保障する点に注目する必要がある。

6. 計画原価計算（плановая калькуляция）、ノルマ原価計算（нормативная калькуляция）について。^(98, pp. 117-118)このことについては両者の原価計算はそれぞれ独自の意義を持っており、同一視してはな

らないという共通の理解をまず必要とする。ソビエト会計ではそれは次のように理解されている。計画原価計算の対象である計画原価は製品の品質・規格と計画された費用支出基準（計画ノルマ）との双方の視点から算定された原価の、多くは当該部門における平均原価である。通常その計画ノルマは詳細な計算をすることなく設定され年間を通じて固定される。計画原価のデータは価格形成の資料として活用される。他方ノルマ原価計算の対象であるノルマ原価は、詳細な計算と月次ごとに改訂される費用支出基準（当座ノルマ）に基づいて設定される。ノルマ原価は実際原価と対比され、両者の差異分析を通じて機動的な原価引下げを行なう。またノルマ原価を基礎にして当座ノルマ差異（節約－，超過＋），費用項目のノルマ改訂差異を考慮することによって実際原価も算定される。その公式はノルマ原価±当座ノルマ差異±ノルマ改訂差異＝実際原価となる。実際原価の算定が実際原価計算または報告原価計算となる。以上のような理解からコメコン諸国では計画原価計算，ノルマ原価計算，報告原価計算のそれぞれの独自の役割を高めるように、一層の改善を行なう必要がある。その際原価計算データの活用といういまだ未解決の問題を解明しなければならない。今日の条件のもとではこのことは、1. 生産組織，管理，計画化，会計と分析についての諸問題の解決にとって、2. 卸売価格の改善，節約方式とノルマの順守，利潤と生産収益性の正確な決定，経済的刺激基金の科学的な形成にとって必要なことである。

以上が И.С. Мацкевичюс の見解である。

ところで生産物原価計算システムは金融，計画化，独立採算制などについての各国の社会経済政策と密接にかかわっており，各国の国民経済の計画的管理の主要なテコとなっている。その典型的な実例としてこれまでにしばしば触れてきた，ハンガリーにおける資本主義会計の直接原価計算に相当する変動費計算法がある。ハンガリーの原価計算システムの主要な特徴を要約すると次のようになる。^(98, p. 118)

1. 原価計算の対象は完成生産物ではなくて、年度末に倉庫にある自己生産の在庫残高である。
2. 報告原価計算は生産物の全品目に対して行なわず、製造したがいまだ実現されない生産物残高に対して行なわれる。
3. 報告原価計算は月次あるいは四半期ごとに行なわれず、年度末に簡略化原価によって行なわれる。
4. その手続は原価計算客体別に直接費のみを考慮し、間接費を会計年度中個々の種類の生産物に配賦しない。
5. 原価計算の主目的は倉庫にある自己在庫の評価にある。

ハンガリーでは変動費計算法は個々の種類の生産物原価を正確に把握し、必要な情報を提供するシステムとして積極的に評価されている。理由は、このシステムは生産物の製造に直接関係した技術的原価（直接費）のみを簡略化原価（直接原価）として把握することで、簡略化原価の中で大きな比重を占める直接材料費と操業度との関係が解明されるし、不確実な基準・方法で間接費を配賦した全部原価よりも信憑性ある種々の原価情報を確保できるからであるという。^(98, p. 119) 通常ハンガリーの工業企業では生産物の全部原価の算定を必要としないが、生産物価格を点検する場合にのみ、簡略化原価に表8にみるような全工場費、技術開発費、消費者保障用役費、生産ファンド使用料などを加算して全部原価（総原価）が算定される。^(98, p. 119) 更に現在、変動費計算法から経営上の

多くの意思決定に必要な情報を確保するために、ハンガリー財務省は簡略化原価を、1. 技術的原価 (технологическая себестоимость—直接費と機械・設備・装置の維持稼働費) まで、2. 比例的原価 (пропорциональная себестоимость—直接費と職場変動費) まで、3. 直接原価 (прямая себестоимость—直接費のみ) までと徐々に狭める権限を企業に与えている。^(76, pp. 28-29)

加えて経済改革後のハンガリーでは、原価計算業務に対する企業の自主性を高めている。企業は原価計算の諸手続の中から適切な処理方法を選択できる権限を持っている。とりわけそれは間接費配賦の基準・方法、原価計算期間などについて選択を認めており、企業は生産組織と技術過程の特徴に基づいて原価計算の処理方法を規定した「生産物原価計算規則」を自主的に作成する。この規則は原価計算の客体、単位および方法、直接費と間接費、間接費配賦の基準・方法、原価計算期間、原価計算と財務会計の統合などを規定して原価情報の確保を意図している。^(98, pp. 119-120) こうした原価計算の処理方法の選択とその規則の自主的な作成によって、原価計算業務の効率化、経済活動の成果に対する企業の関心、責任を高めようとしている。更にハンガリーでは原価情報の提示に対する責任に注目している。原価計算部課へ情報を提供する係、その情報を管理する責任者を企業内に設ける一方で、計画原価、ノルマ原価を効率的に統制するための企業内部情報システムの創設に向けて努力している。そしてこのシステムの将来の課題として 1. 価格点検を目標に、価格の決定のためと実際原価の算定のための原価計算のすべての種類を統一して単一のシステムを創造すること、2. 原価計算データの信憑性を高めそのデータ活用の可能性を広げることを目標に直接費項目を生産組織、技術進歩、製品品目を考慮して企業の責任で充実することを掲げている。^(76, p. 33)

以上の考察から各国の生産物原価計算システムの発展は多くの諸要因によって影響を受けており、そのシステムを支えている諸要素は各国に著しい差異があることがわかる。従ってコメコン諸国における統一原価計算システムの創造にとっては、社会主義のもとでの価格形成の理論的基礎と卸売価格の相互比較の基礎を強固にし、価格形成方法の接近が進展していくことが前提となる。

D ノルマ原価計算の統合化の諸問題

資本主義会計の標準原価計算と似て非なる社会主義のノルマ原価計算の正式の名称は、生産費計算と生産物原価計算のノルマ方法(нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции) という。このノルマ原価計算はこの20年間にコメコン諸国で採用され今日一層改善されつつある。^(98, p. 121) 会計文献ではノルマ原価計算は機動的な原価引下げ、生産管理、経済情報の要請に応える先進的かつ効果的な原価計算として考えられている。なぜならばそれによって、企業の生産活動を製品の原単位にまで遡って管理することができるからである。^(35, p. 3) この点からブルガリアの М. Памукчиев, Н. Градев はノルマ原価計算の意義を次のように強調している。^(19, pp. 41-45) 1. ノルマの改訂を通して、企業の技術政策の計画的遂行を統制し具体的な経済効果を決定することができること。2. ノルマの設定を通して、実際原価の信憑性を高めることができること。3. ノルマの採用を通して、企業の経済的勤務員と技術的勤務員との相互関係を密に

し、双方の職務実行能力を高めることができること。4. ノルマの統制を通して、現場労働者の原価意識を高めることができること。

コメコン諸国におけるノルマ原価計算を一層改善させようとする提案は、今日種々の視点から行なわれている。その1つは生産の技術過程の特徴を重視する視点であり、2つは独立採算制の強化を重視する視点であり、3つは原価差異の分析を重視する視点である。^(98, p. 122)だがノルマ原価計算の改善策をみる前に、まずこのシステムがコメコン諸国でいまだ広く普及しない原因を究明する必要がある。調査によると、ノルマ原価計算の採用を妨げる次のような原因があるという。^(98, p. 122)1. 生産管理上の欠陥。2. ノルマ原価計算への無理解。3. 不十分な理論研究。4. 導入熱意の欠除。5. 先進的経験の普及の不足。6. 生産組織の低水準。7. 不正確な原価差異報告。8. 上級機関からの指導不足など。コメコン諸国でのノルマ原価計算の採用とその理論研究は、主としてソビエト会計の経験を基礎にして行なわれている。^(98, p. 122)それは社会主義のノルマ原価計算は30年代にソ連で開発され、以後この国の先進的工業企業で長く採用されてきたという歴史があるからであり、加えて現在のソ連でも財務省、ゴスプラン、中央統計局を中心にしてノルマ原価計算の一層の改善に努力しているからである。その経験からソ連ではノルマ原価計算は、「単なる計算ではなく計画化、ノルマ化、生産の組織化、労働の組織化、物質的・技術的補給の組織化と関連した技術的、^(98, p. 123)経済的政策の総体」として規定され、企業の経済活動を改善するための重要なテコとして考えられている。ソ連で蓄積されたノルマ原価計算の実践的経験と理論的研究に基づいて、コメコン諸国はノルマ原価計算を発展させた。^(82, pp. 133-137)C. Стыковによればその特徴を次の点に要約している。1. 原価に対する統制と、個々の垂部門の活動、その執行責任者の活動に対する統制とを統合させたこと。2. 直接費のノルマ設定を生産の技術過程、部品の費用を基準にして費用発生場所で行なうようにしたこと。3. 間接費のノルマ設定に際しその原価項目を生産高の変化と関係づけたこと。4. 経営内の部門間接費のノルマ設定に注目したこと。5. 電算機の利用のもとでのノルマ原価計算の採用を重視したことなど。しかも東独とチェコスロバキアはノルマ原価計算の内容に新しい経験を付加えた。

東独では、費用支出基準として平均ノルマと当座ノルマという2つのノルマを導入した。「…^(55, p. 56)生産の種類に応じて平均ノルマまたは当座ノルマが採用される」のである。概して生産周期が相対的に短くかつ単純な製品を生産している企業では平均ノルマを採用し、他方生産周期が相対的に長くかつ異種類の複雑な製品を生産している企業では当座ノルマを採用する。前者の場合には実際原価は平均ノルマ原価を基準にして算定され、後者の場合にはそれは当座ノルマ原価、当座ノルマ差異、当座ノルマ改訂差異を基準にして算定される。その外にも東独には各種のノルマがある。例えば上級機関から提示される方向指示的ノルマ、原価の最適額を示した最適ノルマ、生産物1,000単位当りのエネルギー費のような量的ノルマ、機械稼動1時間当りの原価のような時間ノルマなどがある。更に東独では直接費をその発生目的との関連で、間接費をその形成場所との関連でそれぞれノルマ設定する方法を検討している。^(98, p. 124)

チェコスロバキアでは、ノルマ原価計算の2つのバリエーションを採用している。その1つは原価

の事前統制を目的とした計算であり、この場合にはノルマ改訂とノルマ差異は各生産取引前に通告する。もう1つは原価の事後統制を目的とした計算であり、この場合にはノルマ改訂とノルマ差異は過去の月間生産高に基づいて設定する。^(98, p. 125)「第1の方法は機械製作企業で主として採用され、第2の方法は軽工業、食料品工業の企業で主として採用される」。^(52, p. 53)またチェコスロバキアではノルマ原価と実際原価との差である原価差異は、まず差異が発生した企業内の重部門が把握し、次にその差異発生原因を分析した後、その総額を発生原因別に割当て同時に重部門に一定の指示を与える(もし費用の支出超過であれば、当該重部門に原価引下げの改善策を指示する)。^(98, p. 125)

なおコメコン諸国は生産費総額中に占める間接費比率が増加しつつある現在、間接費のノルマ設定に特別の関心を払っている。東独とブルガリアでは部門間接費のノルマ設定に、チェコスロバキアでは間接費の正確な見積にそれぞれ努力している。^(98, p. 125)

И.С. Мацкевичюсによれば今後一層検討すべきノルマ原価計算の問題として、次の諸問題を挙げて若干の見解を示している。

1. ノルマ原価計算の組織化について。^(98, p. 126)ノルマ原価計算をどのように組成するかは原則として生産の技術過程、製品の内容と品目などによって制約されるが、工業の各部門における生産物の製造技術、企業の技術的基盤、生産の組織化の水準は異なるので、全工業共通のノルマ原価計算モデルを制定することは困難である。そこでノルマ原価計算の理論的基準を策定した後、B. B. Сопкоが主張するように、^(64, pp. 64-65)その基準に基づいて工業の各部門ごとのノルマ原価計算モデルを制定する必要がある。

2. 原価差異分析について。^(98, p. 127)原価差異を分析することによって原価を機動的に引下げることができ、同時に生産活動の結果、技術的政策の効果を統制し必要な情報を得ることができる。このため原価差異を原始的証憑書類に記帳し、原価差異を原因別、責任別とに分類することは重要である。そこで原価差異の機動的な分析のための方法論を確立する必要がある。

3. 原価差異の分類について。^(98, p. 127)コメコン諸国の会計文献では原価差異を分類する次のような基準を示している。

- ア. 原価差異を生産開始前、生産中、生産終了後のそれぞれの時点で把握しようとする基準。
- イ. 原価差異を費用発生場所別に把握しようとする基準。この基準によると原価差異は例えば各種製品の生産と直接関係した差異、コスト・センターの責任による差異などに分類される。
- ウ. 原価差異を作業内容で把握しようとする基準。この場合には原価差異は生産する製品内容、生産技術構造の変更から発生する。エ. 原価差異を個々の独立採算制重部門との関係で把握しようとする基準。この基準によると原価差異は a. 当該重部門に関係し他重部門に関係しない差異, b. 個々の下級重部門に関係し全職場または全工場に関係しない差異, c. 企業側に関係する差異に分類される。

いずれの分類にせよ、原価差異はその発生の原因と責任を明確にしたうえで、Э. Гильдеの指摘するように、^(20, p. 10)製品の種類別とグループ別、費用項目別、職場別、注文別に差異計算を行なう必要がある。加えて原価差異を把握する原始的証憑書類の諸様式を作成する。

続けて И.С. Мацкевичюс はコメコン諸国の工業におけるノルマ原価計算を統合していくには、各国が次のような方法を採用していくことによって、各国間のその差異は徐々に埋っていくと主張する。^(98, p. 129)

1. 現存する各種の費用支出ノルマを採用していくこと。
2. 製品種類別、製品グループ別、職場別、職区別、責任範囲別などの原価差異分析の方法を採用していくこと。
3. 部品、組部品、製品、取引についてそれぞれのノルマ原価計算を組織していくこと。
4. 原価差異を原始的証憑書類の種々の様式で把握していくこと。
5. 半製品計算なしの生産費計算と生産物原価計算、または半製品計算を伴う生産費計算と生産物原価計算を採用していくこと。

以上がコメコン諸国における生産費計算と生産物原価計算の統合化に関する諸問題である。

- (1) ポーランドの工業企業生産費計算規程においては、費用発生場所を生産的亜部門と非生産的亜部門（倉庫など）とに大別し、特定の経営機能を 1. 全工場的なもの（労働保安、合理化など）、2. 材料の確保と保管、3. 生産物の販売とに分類している。^(98, p. 101)
- (2) この問題は Н. Чумаченко の「工業生産物の原価測定と計算の方法」(Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции, М., 1965) のモノグラフ、И. Басманов, П. Новиченко の学位論文で究明された。
- (3) Я. Яругова はソ連留学中に С.К. Татур の教えを受けたことを、明治大学客員教授として来日した際、女史から聞いている。
- (4) 今日のハンガリーでは直接費の概念は、1. 原始的証憑書類で確認された製品の費用、2. 生産活動と販売活動の特別費、3. 同種製品または同一グループ製品の生産のための設備維持稼働費、4. 同一取引遂行費の一部、5. 同一製品を生産する職場内の同一取引遂行費として極めて微妙に規定されている。^(98, p. 120) なおハンガリーの会計については [106] を参照。

VII 貸借対照表と報告書の統合化の諸問題

A 報告書の統合化の諸問題

経済情報システムにおいて重要な管理用具の 1 つである会計報告書の統合化の諸問題をまず考察しよう。コメコン諸国では後にみるように会計上種々の報告書を作成するが、この報告書は一定期間における企業の財務的、経済的活動の成果、その活動水準を示す指標の総括的報告書として理解されている。会計報告書に表示するデータは全国民経済、国民経済の各部門と各省、企業連合、個々の企業と企業内の亜部門などのそれぞれの管理レベルで計画化と管理のために活用される。

企業レベルにおいては会計報告書のデータに基づいて企業活動の経済分析が行なわれ、計画課題の達成度を決定し、計画課題と実績の差、両者の不一致をもたらした原因が明らかにされる。更に会計報告書には企業の自己流動資産の確保、その利用の合目的性、国庫、仕入先、販売先との財務的決済の正当性と適時性、流動資産の回転についての総括的なデータが表示されるので、これらの情報は企業の経済活動の計画化、生産上の意思決定などのために活用される。このため

コメコン諸国では会計報告書に対して財務省、統計管理局およびその他の国家機関は大きな注意を払っており、その改善に努めている。会計報告書の作成、提示、点検、確認の方法は各国の会計法規によって規定されている。^(98, p. 131)

法規で統一された模範会計報告書は2つに大別できる。^(98, p. 132) 1つは国民経済の全部門のための全般的な模範会計報告書であり、もう1つは国民経済の各部門（工業、建設、農業、運輸、商業、貿易などの部門）のための特殊な模範会計報告書である。会計報告書はその会計期間によって年度報告書、6ヵ月または四半期報告書、月次報告書に分類され、多くの国は年度報告書の中に貸借対照表、損益計算書、費用と生産物原価報告書を含めている。⁽¹⁾ また工場内報告書にも関心が払われつつある現在、チェコスロバキアでは個々の企業の必要性のためにのみ利用される報告書と、企業と上級機関の双方の必要性または上級機関の必要性のためにのみ利用される報告書とが作成されている。^(98, p. 132)

コメコン諸国の現行の会計報告システムには、各国に多くの差異がある。1例としてブルガリアとハンガリーの工業企業が年度報告書として作成する会計報告書の種類を比較すると、表10のようになる。^(42, p. 52, 47, p. 62) 表から年度報告書の種類だけをみても、2ヵ国間でかなり異なっていることがわかる。

表 10

ブルガリア	ハンガリー
1. 貸借対照表	I. 貸借対照表
2. 損益計算書	I a. 固定資産動態報告書
3. 生産物実現報告書	I b. 基本投資報告書
4. 工業生産物報告書	I-1. 在庫動態報告書
5. 生産物原価報告書	I-2. 固定資産と流動資産の資金動態報告書
6. 生産管理費・用役費報告書	I-3. 利潤にはいる基金動態報告書
7. 電力バランス	I-4. 予備基金とその他の基金の動態報告書
	I-5. 財務的成果報告書（支出使途別）
	II. 損益計算書
	II a. 損益明細報告書
	II b. 未配賦費用明細書
	II-1. 技術発展費報告書
	III. 要素別費用報告書
	IV. 調査書
	V. 企業発展費用の融資資金動態報告書
	VI. 国庫との決済報告書

（出所）〔98〕の133ページ。

従って、個々の種類の年度報告書の中身まで比較分析することは不可能である。その他の国の年度報告書についても同様である。

И.С. Мацкевичюсによれば各国の会計報告システムの差異を、形式的差異と本質的差異とに区別し次のように説明している。^(98, p. 134) 形式的差異は会計報告システム全体の方法論にそれほど影響を与えない差異であり、例えば報告書の名称、様式、報告量、構造、表示用語などにおける差異で

表 11

国 名	完 成 生 産 物 の 評 価
ブルガリア	国家経済機関で承認した基準化された原価で評価する。なお実際原価、計画原価、企業の卸売価格による表示も認めている。
ハンガリー	実際の簡略化原価、または基準化された簡略化原価、または財務省の許可を得たうえでの直接費または直接費+設備維持稼働費で評価する。
チェコスロバキア	計画原価、または卸売価格で評価する。
ルーマニア	実際の製造原価で評価する。
ドイツ民主共和国	計画費用で評価する。
ポーランド	実際費用で評価する。
ソ 連	生産物の生産原価（計画原価によるもの、または実際原価によるもの）、四半期平均または年度平均の計画生産原価、取引税を除いた企業の卸売価格で評価する。

（出所）〔98〕の134～135ページ。

ある。会計報告システムの方法論に大きくかわる本質的差異は、経済情報の規模、内容における差異であり、例えば報告書に表示される指標の差、同一指標の計算方法の差、報告データの評価方法の差などである。確かに評価方法の差としてコメコン諸国には完成生産物、半製品、原材料在庫の評価方法に相違があるが、それを完成生産物についてみると表11のようになる。表から実際原価による評価が、一般的な傾向として広く採用されていることがわかる。

そこで И.С. Мацкевичюс は各国で会計報告システムを一層改善しようとする場合、参考となるコメコン諸国のその方法論の原則を設定する必要があるとし、真実性、客観性、正確性、適時性の原則に基づく統一会計報告書を創造すべきであると主張する。そしてこの統一会計報告システムの創造に際しては、次の点を留意すべきであるという。^(98, p. 135)

1. 会計報告書の様式、構造は表示するデータの電算機処理を効率的に利用できるようなものであること。
2. 会計報告書は企業だけでなく上級機関、銀行などにとっても決算、統制、分析に必要な基礎的データを確保できるようなものであること。
3. 会計報告書のそれぞれの指標は相互に関連するものであること。
4. 会計報告書には会計上明確に概念規定された指標のみを表示すること。
5. その指標は異なる内容、別のデータの指標を兼ねるものであってはならないこと。
6. 会計報告書には将来の趨勢を判断するため、若干の予測指標を表示すること。

先に触れたように会計報告書のデータは、それぞれの管理レベルで計画化と管理のために活用される。このため、各管理レベルのための差別化された会計報告システムを創造する問題が提起されている。この点についてブルガリアの И. Душанов は、上層管理レベルにとっては総括的な会計情報を比較的少なく表示する報告書を、他方下層管理レベルにとっては詳細な会計情報を

比較的多く表示する報告書をそれぞれ作成する必要があるといっている。^(42, p.60)

B 貸借対照表の統合化の諸問題

会計報告書の中で最も重要な意義を持つ貸借対照表の統合化の諸問題を次に考察しよう。社会主義の貸借対照表は資本主義会計のそれと同様に、借方に資産の運用形態、貸方にその資産の源泉形態を表示する。多くの国では勘定形式の貸借対照表を採用している。⁽²⁾だが他方で、社会主義のもとでは貸借対照表には資本主義会計と異なる勘定が表示されている。このためコメコン諸国の貸借対照表を比較分析する前に、経済改革後のソ連国営工業企業の簡略化した貸借対照表に例を取り、社会主義会計の貸借対照表の構造と勘定を概説しておこう。

ソ連の国営工業企業の基本的経済活動の貸借対照表の構造は、表12のようになる。企業資産の運用形態を示す借方には、固定資産と流動資産とに大別された諸資産が固定性配列によって各部に表示され、他方、諸資産の使途とその調達とが明確に対比し得る形式で諸財源が、企業資産の源泉形態を示す貸方に表示される。

表 12
ソ連国営工業企業の基本的経済活動の貸借対照表の構造

企業資産の分類	(借 方) 企業資産の運用形態	(貸 方) 企業資産の源泉形態
(I) 固定資産の部	・機械、設備、装置、建物	・定款基金（固定資産の部分）*
(II) 基本建設の部	・中央集中的投資による基本建設中の資産 ・非中央集中的投資による基本建設中の資産	・国庫からの融資 ・生産発展基金 ・銀行信用（長期借入金）
(III) 大修繕の部	・大修繕中の資産	・大修繕用特別基金
(IV) 引上資産の部	・生産ファンド使用料 ・定額納付金 ・特別基金控除	・特別基金 ・利潤
(V) 基準化流動資産の部	・原材料、燃料 ・仕掛品、半製品 ・完成生産物、商品	・定款基金（流動資産の部分）* ・短期銀行信用（借入流動資産の形成） ・利潤からの補充（自己流動資産の増加）
(VI) 貨幣資産および決済の部	・現金 ・ゴスバンク決済勘定 ・債権	・債務

※ 但し公表に際しては、固定資産の部分と流動資産の部分とは区分しない。

企業は設立時に固定資産、流動資産を国家から供与されて操業を開始する。受領した固定資産は（I）部に、流動資産のうち生産物を中断なしに生産し実現していくに必要な残高の計画を要求される基準化流動資産は（V）部に、流動資産のうち貨幣資産は（VI）部にそれぞれ借記する。そしてこれらの資産の金額は資本主義会計の資本金に相当する定款基金として貸記する。操業開始後、定款基金の総額は主として固定資産上の取引例えば国家からの再度の資産供与、固定資産の再評価結果などによって増減する。

固定資産は法定の償却率、耐用年数に基づいて原則として定額法で減価償却され、その更新用

減価償却控除の一部は建設銀行を通して国家へ返還し、残りの一部は企業内に留保する。操業開始後に固定資産への投資を必要とする時、その基本建設が資金の長期回収期間を要し国家の責任で行なう中央集中的投資の場合には、その財源は主として国家からの融資となり、他方、資金が短期間で回収され企業の責任で行なわれる非中央集中的投資の場合には、その財源は主として企業に留保した更新用減価償却控除、未利用企業財産の売却金、利潤の一部から形成される生産発展基金、(更に財源が不足するならば)銀行信用となる。そして基本建設とその財源は(Ⅱ)部に示される。大修繕中の固定資産とその財源は(Ⅲ)部に表示する。大修繕の財源は更新用減価償却計算の際に国家銀行に積立てた、企業長の管轄下にある大修繕用特別基金である。

操業開始後に運転資金の不足が生じた時には、企業はゴスバンクからの短期信用で借入流動資産を作って賄い、後日この負債を償還する。企業間の日常の決済は、ゴスバンクに開設している決済勘定の振替で専ら行なわれる。決済のズレ、従業員に対する社会保険控除などは債権、債務となる。以上の取引は(V)部、(Ⅳ)部に表示される。

企業活動の成果としての利潤からは、まず生産ファンド(固定資産+基準化流動資産)に課せられるファンド使用料、定額納付金を国庫へ納入し、次に生産発展基金、経済的刺激基金(従業員の報奨手当のための物質的報奨基金、福利厚生のための社会文化施設・住宅建設基金)などの特別基金へ企業活動の成果を基準にして積立られ、更に借入金の返済、利子の支払、運転資金の補充に充当する。これらの取引は、資本主義会計の引出金に相当する引上資産として(Ⅳ)部に表示されるのである。

ここでコメコン諸国における貸借対照表の各部を示すと、表13のようになる。

表よりブルガリア、ポーランド、ルーマニアの貸借対照表の各部はソ連のそれと類似していることがわかる。更に各国の貸借対照表の各部の内容を検討していくと、次のようになる。

多くの国では、固定資産を生産的固定資産と非生産的固定資産とに分類している。例えばブルガリアでは、企業の基本的生産活動のための固定資産と社会・生活・文化施策のための固定資産とに分類し、ハンガリーでは生産的用途の固定資産と文化生活用途の固定資産とに分類している。しかしポーランド、ルーマニア、チェコスロバキアでは生産的固定資産と非生産的固定資産との区分なしに表示する。多くの国では固定資産の財源は定款基金、銀行信用であり、ハンガリーには国家補助がある。ソ連では定款基金は固定資産の部分と流動資産の部分とを区分しないで表示するが、その他の国ではそれを区分して表示する。固定資産はブルガリア、東独、ルーマニアでは取得価額で、ハンガリー、ポーランドでは減価償却額を控除した簿価で貸借対照表にそれぞれ表示している。
(98, pp. 139-140)

流動資産の表示には各国に多くの相違がみられる。ソ連、ブルガリアは流動資産を残高の計画を必要とする基準化流動資産とそれを必要としない非基準化流動資産とに区分するが、その他の国にはこの区分はない。
(98, p. 140)

棚卸資産の諸項目は詳細に区分されているが、それは各国で異なる。生産用在庫に例を取れば表14のようになる。生産用在庫を詳細に分類する理由は、これらの国では生産用在庫の種類とそ

表 13

ブルガリアの貸借対照表			
借 方		貸 方	
(I) 固定資産と内部取引の借方項目		(I) 自己流動資産とそれと同一視される資産の源泉	
(II) 基準化流動資産		(II) 基準化棚卸資産への銀行信用と調整項目	
(III) 貨幣資産、決済およびその他の債権項目		(III) 銀行の短期貸付、債務およびその他の債務項目	
(IV) 基本投資の支出と資産		(IV) 基本投資融資	
ポーランドの貸借対照表			
借 方		貸 方	
(I) 投資活動		(I) 投資活動	
(II) 固定資産と分配資産		(II) 固定ファンド	
(III) 在庫と決済上の資産		(III) 自己流動資産、流動資産に対する信用、財務的負債に対する信用および債務	
(IV) 経営活動のその他の債権項目		(IV) 経営活動のその他の債務項目	
(V) 財務的成果とその配分		(V) 財務的成果と国庫補助金	
(VI) 特殊財務活動		(VI) 特殊財務活動	
ルーマニアの貸借対照表			
借 方		貸 方	
(I) 固定資産		(I) 固定資産の自己源泉と借入源泉	
(II) 流動資産		(II) 流動資産の自己源泉、借入源泉および引入源泉	
(III) 基本投資の支出と資産		(III) 基本投資の源泉	
(IV) 納付金、先決控除金および損失		(IV) 利潤と補助金	
ハンガリーの貸借対照表			
借 方		貸 方	
(I) 固定資産		(I) 固定資産の源泉	
(II) 基本投資		(II) 自己流動資産の源泉	
(III) 流動資産		(III) 経済的刺激基金と特別使途基金	
(IV) 配分利潤および損失		(IV) 基本投資融資源泉	
		(V) 銀行の貸付、信用債務	
		(VI) 利潤	
ドイツ民主共和国の貸借対照表			
借 方		貸 方	
(I) 固定資産		(I) 固定資産と流動資産への信用	
(II) 流動資産		(II) 信用債務	
(III) 基本投資		(III) 固定資産の源泉	
(IV) 配分利潤および損失		(IV) 流動資産の源泉	
		(V) 基本投資融資源泉	
		(VI) 利潤	
チェコスロバキアの貸借対照表			
借 方		貸 方	
(I) 固定資産		(I) 固定資産の源泉	
(II) 基本投資		(II) 基本投資と大修繕の融資源泉	
(III) 流動資産		(III) 自己流動資産の源泉	
(IV) 配分利潤		(IV) 銀行の貸付、信用債務	
		(V) 利潤(+), 損失(-)	

(注) ブルガリアでは資産は自己の資産と負債の資産、基準化資産と非基準化資産との関係に基づいて分類する。ポーランドでは投資活動上のもの(I)、経営運営上のもの(IIとIII, IVとV)、財務上のもの(VI)という3つの基準で資産を分類する。ルーマニアでは貸借対照表の構造は固定資産と流動資産による資産の分類、利潤と基本投資の個々の見地による区分に基づいている。

(出所) [98] の137～139ページ。

表 14

国 名	生 産 用 在 庫 の 分 類
ブルガリア	1. 材料（協同組合納入品、予備在庫とに細分） 2. 燃料と減摩剤 3. 購入農産物と補助原料 4. 棚卸不要の荷造包装資材 5. 少額迅速消耗物品 6. その他の材料
ハンガリー	1. 材料 2. 少額迅速消耗物品、特殊備品、荷造包装資材
ドイツ民主共和国	1. 未着商品 2. 物質的流動資産 3. 合目的使途の材料
ポーランド	1. 予備材料 2. 未着材料 3. 少額迅速消耗物品 4. 一時的な臨時の建造物

（出所）〔98〕の140ページ。

の財源を示す特別報告書を毎月作成することと関係している。

貨幣資産の諸項目も各国で多様である。例えばブルガリアでは決済勘定、現金と並んで利潤控除資金などの項目もある。ハンガリーでは決済勘定、銀行特別勘定、その他の銀行特別勘定とに区分しており、ポーランドでは決済勘定、その他の貨幣資産、特別基金の資金勘定とに区分する。ルーマニアでは決済勘定、外貨資金勘定などの4項目に区分し、チェコスロバキアでは当座勘定、自己資金勘定以外に、郵便小切手、証券、外貨に関係する諸勘定の10項目に区分している。東独では銀行預金の総資金額と、その内訳項目である利潤基金、^(98, p. 141) 経常修繕と大修繕の資金、基本投資基金、物質的報酬・社会文化政策基金とが表示されている。

コメコン諸国における流動資産の財源は、主として1. 定款基金の流動資産部分、2. 恒常的債務、3. 銀行信用、4. その他の財源である。^(98, p. 141) 1は企業設立時に国家から供与された固定資産と流動資産の総額のうち、流動資産部分を指し、先に触れたようにソ連では固定資産部分と流動資産部分とを区分せず、定款基金総額を一括表示するが、ソ連以外の国では双方の部分区分し、流動資産部分の定款基金として表示する。2の恒常的債務は日常の決済において不断に発生する従業員、社会保険機関、企業連合、国庫に対する企業の債務であり、その内容は各国では表15のようになっている。3の銀行信用は銀行の短期貸付金つまり企業の短期借入金である。この財源で形成される流動資産は、自己財源で形成される自己流動資産と対比されて借入流動資産と呼ばれる。各国の貸借対照表には各種の短期借入金が表示されている。

ブルガリアでは、棚卸資産が計画基準を超過した時、季節的在庫が発生した時、支払に遅れが生じた時、決済にズレが生じた時に銀行信用の利用が企業に許されている。このため貸借対照表には一時的に計画基準をうわまわった材料在庫、仕掛品、完成生産物、商品に対する借入金、支

表 15

国 名	恒 常 的 債 務 の 分 類
ブルガリア	1. 賃金についての労働者、勤務員に対する債務 2. 社会保険機関に対する債務 3. 将来の支払に対する準備金
ハンガリー	1. 利潤の未分配部分 2. 仕入先に対する債務 3. 国庫への未納税額 4. 賃金フォンドの資金に関する債務
ドイツ民主共和国	1. 月末に減価償却基金へ積立てる減価償却控除に関する債務 2. 生産フォンド使用料に関する債務 3. 賃金（所得税を含む）と社会保険控除に関する債務 4. 企業基金と社会文化施策基金への控除に関する債務
ポーランド	1. 仕入先に対する債務 2. 賃金と社会保険の債務 3. 国庫に対する債務 4. 将来の支払に対する準備金
ルーマニア	1. 賃金とその算定上の債務
チェコスロバキア	1. 準備金とその他の一時的決済の債務 2. 労働者、勤務員に対する債務 3. 国内と国外の仕入先機関に対する債務 4. 国営企業と国内住民に対するその他の債務 5. 企業連合組織の分担金に関する債務 6. 国庫との税務決済上の組織の債務 7. 総管理局に対する企業連合納付金に関する債務 8. 国庫との税務決済上の企業連合の債務

（出所）〔98〕の142ページ。

払期限の過ぎた支払金に対する借入金、積送商品などに対する借入金、自己流動資産の一時的補充としての借入金などの諸項目を表示している。^(98, p. 142)

ハンガリーでは、他の項目と比較して銀行信用の比重は小さいが、それは中期銀行信用と短期銀行信用とに分類する。前者は必要とする運転資金の需要を自己流動資産で賄えない場合、または自己流動資産の補充を内部財源で確保できない場合に銀行が企業に与える信用である。後者は運転資金の一時的需要に充当させるために銀行が企業に与える信用である。そこで貸借対照表には2つの銀行信用別に借入金を表示している。^(98, p. 143)

東独の企業では、流動資産に対する銀行信用は、物質的流動資産（生産用在庫、半製品、完成生産物など）の信用と決済信用（積送商品に対する信用）とに分けて事前に見積る。これは計画的信用と呼ばれている。この計画的信用の外に、生産計画の超過達成から計画基準以上に効果的に費消した材料在庫などに対する信用（特別信用と呼ばれる）、逆に生産計画の未遂行から計画基準以上に非経済的に費消した材料在庫などに対する信用（この信用の利子率は他の信用のそれよりも高い）がある。更に企業の一時的財政困難を救うための短期信用がある。そこで貸借対照表には物質的

流動資産の信用、決済信用、計画的信用を除く短期信用、財政難克服のための短期信用の4項目^(98, p. 143)を表示している。

ルーマニアの貸借対照表における銀行信用の表示の特徴は、積送商品に対する短期信用を区別しないことにある。これはその資金を自己流動資産の財源と考えるからである。この国では短期借入金^(98, p. 143)は流動資産に対する借入金、支払期限の過ぎた支払金に対する借入金（内訳として企業の基本活動上のものと貿易活動上のものとに区分する）、通常の短期借入金、輸入品に対する借入金、輸出品に対する借入金とに区分して貸借対照表に表示する。

チェコスロバキアでは、流動資産に対する銀行信用を長期的なものと短期的なものに分類する。前者の長期的な信用は、運転資金に対する恒常的需要を自己財源で賄うことができない場合に、企業が利用する銀行信用であり、後者の短期的な信用は、運転資金に対する一時的需要を満たすために、企業が利用する銀行信用である。長期的な信用といっても、それは固定資産に対する長期借入金ではなく、飽までも流動資産に対する借入金であり、短期的な信用は原材料の在庫量、生産物の産出量が年間の季節によって変動する場合、または企業活動の不備により計画基準以上の原材料在庫が発生した場合に主として利用される^(98, p. 144)。

個々の企業間の決済、また従業員、社会保険機関、上級機関、地方予算、国庫と企業間の決済、更に債権債務の貸借対照表への表示はコメコン各国で異なっている。例えば、ブルガリア、ルーマニア、チェコスロバキアでは社会保険機関に対する債務が、ブルガリア、ハンガリー、ポーランド、ルーマニアでは国庫に対する債務が、ハンガリーでは関税に対する債務が、ポーランドでは減価償却決済が、ブルガリア、チェコスロバキアでは決済金額が別項目でそれぞれ表示される。こうした表示上の相違は、各国の国民経済の計画化と企業の管理のシステムにおける差異に起因^(98, p. 144)している。

企業活動の成果と利潤分配の貸借対照表の表示は、各国では次のようになっている。チェコスロバキアを除いてブルガリアを初めとするその他の国では、損失を借記し利潤を貸記する。更にそこに当期会計年度の利潤と並んで、前期会計年度の利潤、配分される利潤^(98, p. 144)を示す。

ハンガリーでは国家は企業の損失を補填しないので、利潤とその配分額と並んで、過年度から繰越された損失が表示される。この表示は東独でも行なわれて^(98, p. 144)いる。

東独では配分される利潤は 1. 利潤の利用と 2. 純利潤の利用という2つの項目で表示する。前者の内容は価格の引上げなどの原因から生じた利潤、国庫へ納入する生産fond使用料からなり、後者の内容は経済的刺激基金へ積立てられる利潤額、または一定の目的のために企業内に留保される利潤額^(98, p. 145)からなる。

ポーランドでは配分される利潤は 1. 国庫への控除と 2. 諸基金への控除という2つの項目で^(98, p. 145)表示する。

ルーマニアとチェコスロバキアでは利潤から配分される 1. 諸納付金と利潤からの優先的控除額、2. 経済的成果の利用とを1項目で表示する。加えてチェコスロバキアではこれまでに配分されずに終わった利潤があれば、それを未処分利潤として表示する^(98, p. 145)。

なお経済的刺激基金などの貸借対照表の表示にも各国に相違がある。例えばブルガリア、ハンガリー、ポーランド、ルーマニアでは経済的刺激基金の総額、この基金の種類別の内訳金額を表示するが、ソ連では総額のみ表示する。^(98, p. 145)

コメコン諸国の貸借対照表には企業の基本的経済活動の外に、基本投資活動が表示される。表示される基本建設の内容は、各国の基本投資への融資システムに相違があるため、極めて多様であり異なっている。^(98, p. 145)

またコメコン諸国の貸借対照表のその他の表示上の特徴としては次のものがある。それはブルガリアでは固定資産の除却より得た資金、ハンガリーでは年間の定款基金の動態、東独では地質調査活動資金、ポーランドでは材料購入などのための次期以降の資金、チェコスロバキアでは外貨建金銭債権債務がそれぞれ表示されていることなどである。^(98, p. 145)

以上がコメコン諸国における工業企業の貸借対照表の内容とその特徴である。

貸借対照表のこの比較分析から、各国は貸借対照表に 1. 固定資産と流動資産、諸基金、利潤、諸決済、銀行信用などの状態を反映させ、2. 企業の財政状態の分析に役立つ有用なデータを表示させようと努力していることがわかる。そしてこのため各国は 3. 貸借対照表の作成、内容を会計法規で規定し、その信憑性を高めようとしており、4. 作成された貸借対照表は企業長、会計責任者の署名によって確認している。更に各国は 5. 企業の貸借対照表の基本的構造を中央集権的に規定している。それは貸借対照表のデータに基づいて経済部門バランス、国民経済バランスを作成し、上層管理レベルの計画化と管理に必要な情報を確保するためである。^(98, p. 146) 以上の点はコメコン諸国の共通点であるといえる。しかし他方で貸借対照表の比較分析から、各国の貸借対照表に多くの相違点があることもわかる。その相違点を A. Сушкевич は次のように指摘している。^(93, pp. 62-63)

1. 借方項目と貸方項目の配置上の差異。2. 区分される各部の相違。3. 借方勘定と貸方勘定との対比の相違。4. 表示項目の大別、細分の度合の差異。5. 各国の計画化と管理のシステムの特徴に起因する会計用語の相違。6. その他の差異としてア. 貸借対照表の様式、規模、構造上の相違、イ. 表示項目の量の差、ウ. 貸借対照表の作成と提示の期間の長短。

そこで重要な管理用具としてのまた経済情報の源泉としての、貸借対照表のコメコン諸国の統一雛型を創造することが必要となる。この点について M. Баканов らは、「統一貸借対照表雛型、財政状態の統一分析方法は社会主義国家の学者間の創造的協力を通じて、共同の事業として解決していかなければならない重要な問題である」^(85, p. 75)と主張する。またコメコン諸国の貸借対照表を比較検討したブルガリアの Г. Бинев は、「どの社会主義諸国でもこの面で成功することは大きな意義があり、将来においてすべての社会主義国での統一貸借対照表雛型の時を同じくしての、または漸次的な採用は非常に意味のあることである」という。^(28, pp. 8-10) A. Сушкевич も学位論文の中で、現存する差異を取除くにはなによりも「貸借対照表の作成にとっての基本原則を設定し、その統一雛型を作成する必要がある」と書き、コメコン諸国にとっての共通の貸借対照表を作成する際には、次の原則を順守することを主張している。^(93, pp. 82-83)

1. 資産を自己資産と借入資産、基準化資産と非基準化資産とに分類すること。

2. 銀行信用を目的使途別に表示すること。
3. 支払期限の切れた支払債務を国庫、仕入先、銀行別に区分すること。
4. 定款基金を固定資産部分と流動資産部分とに区分して表示すること。
5. 財政状態の分析に必要な計画指標を実績指標と対比して表示すること。
6. 企業の責任で管理しなければならない資産の実際額を表示すること。

Г. Бинев も既に1972年に統一貸借対照表雛型の作成について、次のような原則を推薦している。^(28, pp. 8-10)

1. 各国の貸借対照表は統一雛型に基づいて作成すること。
2. 貸借対照表の内容と様式は、資産とその財源を相互に均衡させるという経済的思考に基づいて設定すること。

3. 貸借対照表に表示する指標は指標の重要性、経済的本質、属性に基づいて各部に区分し、性質の異なる資産、その財源を部で峻別すること。各部内ではきわだった特徴を持つ指標のみ内訳項目で区分すること。

4. 貸借対照表は固定資産、流動資産、財務的成果の変動によって、表示する指標と項目が漸次拡大していく部を中心にして組織すること。

5. 貸借対照表の各部は企業の経済活動に従って配列すること。

6. 貸借対照表雛型は企業の財政状態の重要な側面のみを簡潔に表示すること。

И.С. Мацкевичюс によればコメコン諸国の統一貸借対照表雛型を創造するためには、次の作業を一貫性を持って行なうことであるという。^(98, p. 149)

1. 各国の現行貸借対照表の分析。
2. 各国の貸借対照表の差異の摘出、分類および解明。
3. 統一貸借対照表雛型の基本原則の制定。
4. 貸借対照表の様式と構造、各部とその配列、表示価額の統一。
5. 貸借対照表の分析方法の統一および企業の経済活動の業績評価のための貸借対照表データの活用方法の統一。

上記の作業の中で最も重要な意義を持つものは3である。

更に И.С. Мацкевичюс は経済情報の主要な源泉としての貸借対照表に対する今日の要請を充分に考慮しつつ、次の原則でコメコン諸国の統一貸借対照表雛型を策定することが必要であるという。^(98, pp. 149-150)

1. 貸借対照表の構造は会計に課せられた課題に答えられるものでなければならず、すべての社会主義国に共通の経済的内容と種類に基づく資産の二面的分類を基礎にして決定すること。
2. 統一貸借対照表雛型は企業に与えられた国家財産の運用に対する財務管理の要請に応える、企業の財政状態の分析と計画遂行の統制の課題に役立つものであること。
3. 貸借対照表のすべての指標は証憑書類で確認されたもの、会計帳簿で照合されたものでなければならない。つまり貸借対照表の継続性が必要であること。
4. 統一貸借対照表雛型は会計期間中のすべての経済取引と、貨幣資産、固定資産、棚卸資産、決済の棚卸・照合の結果とを反映するものであること。
5. 貸借対照表の項目は科学的根拠のある統一評価基準に基づいて表示すること。とりわけ企業のすべての経済的資源をその購入または製造に要した実際の費用（いわゆる取得原価）で評価す

ることが望ましいこと。

6. 資産とその源泉の相互均衡を順守すること。

7. 経済情報の源泉としての貸借対照表の役割を高めるために、必要な計画指標を統一雛型に表示すること。

8. 貸借対照表のすべての項目をそれぞれの部に分類すること。

9. 貸借対照表は資産運用の情報、資産財源の情報を明瞭に表示すること。

10. 貸借対照表の借方は資産の種類、その金額、その運用状況などを示し、貸方は資産形成の財源、その財源の内訳、その使途などを示すこと。

11. 貸借対照表は会計期間中の企業の経済活動の財務的成果を示すこと。この場合利潤は貸方に損失は借方に表示すること。

12. 統一貸借対照表雛型は当該会計期間の期首と期末における資産とその財源のデータを、それぞれ表示すること。

以上がコメコン諸国における貸借対照表と報告書の統合化に関する諸問題である。

(1) 東独では年度報告書の中に価格報告書、費用報告書、生産物種類別の純所得報告書を含めている。^(98, p. 132)

(2) 但しハンガリー、ルーマニア、チェコスロバキアでは貸借対照表は最初に借方の全項目を表示し、その借方合計の後に貸方の全項目を表示する。東独も初期の段階でこの形式を採用していた。^(10, p. 63)

K お わ り に

かつてレーニンは「人類の経済的、政治的および精神的全生活は、資本主義のもとでもますます国際化されつつあるが……社会主義はこの生活を完全に国際化する」といったが、この社会主義的な国際経済生活は、今日の社会主義諸国とりわけコメコン加盟国における社会主義経済統合のもとで促進されつつある。しかもこの経済統合の進展の過程でいまだ相違があるとはいえ、経済改革の大きな流れの中で各国の国民経済の計画化と企業の管理のシステムに接近の傾向がみられる。それは既に考察したように 1. 国民経済計画、見通し計画の策定方法、2. 独立採算制の深化、節約方式の強化、3. 生産余力の効率的利用、4. 上級機関から指令として与えられる企業の義務的指標の削減、5. 物質的、労働的、貨幣的資源の合理的利用に対する物質的刺激の役割の引上げ、6. 価格形成システムでの企業の権限の拡大、7. 生産の効率化、集約化、平準化の向上、8. 全体としての経済政策の接近、協力において顕著にみられる。これらすべてのことが各国の会計システムの改善を必要とさせると同時に、コメコン諸国の統一会計システムの創造を必要とさせている。勿論この統一会計システムの創造は複雑かつ長期の過程となるが、特に最近の10年間にコメコン諸国はこれを国際会計として論議を展開しているのである。

もっともコメコンを中心とした経済統合が進行していたにもかかわらず、コメコン諸国で国際会計がこれまで発展しなかった理由の1つとして、M.H. Berryは交換性のない振替ルールという集団通貨の存在を指摘していた。^(97, p. 191)だが、既に1971年に採択されたコメコンの総合プログラムでは、現在の集団通貨を価値尺度、支払手段、蓄積手段という基本機能を持ち、また実勢にあっ

た為替レートと金による裏付のある交換性を持った真の国際通貨に漸次変えることを明らかにし(110, p. 187)ている。従ってこの問題の今後の動向と共に、コメコン諸国における国際会計の今後の展開に注目していかなばならない。

加えて社会主義のもとでの国際会計と資本主義のもとでの国際会計との比較研究も、今後に残された研究課題の1つとなろう。なぜならばおよそ1つの体制のもとでの国際会計の研究のみでは、所詮片肺的な国際会計の研究に過ぎず、全地球的規模の文字通りの国際会計の研究とはならないからである。こうした意味でも、資本主義の国際会計研究とは別のもう1つの社会主義の国際会計研究の意義は、極めて大きいといえるのである。

引用文献

本文中では各文献の番号および必要に応じてページ数のみを掲げた。※印の文献は日本では入手困難な主として国際会議やシンポジウムの報告書、学位論文などであり、文献98から引用したが後日の参考のために掲出した。

1. Goll G. Für und wider die Jaernal-order-Form. — Deutsche Finanzwirtschaft, 1951, nr. 7. ※
2. Дундуков Г.С. Перестройка бухгалтерского учета в Румынской Народной Республике: Дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук. М., 1953. ※
3. Хозяйственное развитие стран народной демократии/Обзор за 1953г./ — М.: Внешторгиздат, 1954.
4. Пизенгольц М. Бухгалтерский учет в Германской Демократической Республике. — Бухгалтерский учет, 1957. No. 4.
5. Иванченко С.Т. Вопросы совершенствования учета в промышленности. — Львов: ЛПИ, 1959.
6. Гелслович М., Хадживасилев П. Вопросы унификации планов счетов бухгалтерского учета в Народной Республике Болгарии. — Бухгалтерский учет, 1960, No. 7.
7. Крьма М., Клима В. Журнально-ордерная форма счетоводства на промышленном комбинате. — Бухгалтерский учет, 1962, No. 9.
8. Мир социализма в цифрах и фактах. 1962 год/справочник/. — М.: Изд-во политической литературы, 1962.
9. Татур С.К. Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий. — М.: Изд-во экономической литературы, 1962.
10. Шенков С.А. Бухгалтерский баланс промышленного предприятия. — М.: Финансы, 1963.
11. Основные методологические положения по ведению народно-хозяйственного учета продукции промышленности. — М.: СЭВ, 1964.
12. Knjigovodstveni leksikon. — Beograd: Udruženje knjigovoda Srbije, 1965. ※
13. Основные положения методики сопоставления себестоимости промышленной продукции стран — членов СЭВ. — Варна, 1966. ※
14. Erläuterungen zur Verordnung über das einheitliche system von Rechnungsführung und Statistik. — Statistische Praxis, 1966, nr. 7. ※
15. Ökonomisches lexikon. Band 1. — Berlin: Verlag "Die Wirtschaft", 1966. ※
16. Единая система учета и статистики в ГДР/Пер. с нем. Под ред. А.В. Квитко. — М.: Статистика, 1968.
17. Кормнов Ю.В. Вопросы сопоставления себестоимости в расчетах экономической эффективн.

- ости международного социалистического разделения труда. — В кн.: Методологические проблемы международных соизмерений стоимостных показателей. — М.: Наука, 1968. ※
18. Виттмар Г., Мойсеенко Г. Развитие социалистического учета в ГДР. — Бухгалтерский учет, 1969, No.7.
19. Памукчиев М., Градев Н. Нормативен метод за отчитане на производствените разходи и за калкулиране на себестойността на промишлената продукция. — Варна: Държавно изд-во, 1969. ※
20. Гильде Э.К. Модели организации нормативного учета в промышленности. — М.: Финансы, 1970.
21. Мескин А.П. Проблемы за съставяне калькуляций в промышленности. — Счетоводство и контрол, 1971.
22. Научный симпозиум в Праге. — Бухгалтерский учет, 1971, No.9.
23. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. — М.: Финансы, 1971.
24. Ipari szamlakeret (Allami iparvallalatok tovabba az ipar negazdasagi agba sorolt kisipari szovet-kezetek es TSZ tarsulasok reszere). Budapest. Kozgasdasagi es iogi Konyvkiado, 1971. ※
25. Gyorgi H.A. Vallalti szamlarend es az informacios rendszer Kapscolate. — Szamvitel es ugyviteltechnika, 1971, s.3. ※
26. Scholcz R. A negazdasag egyseges Konyviteli rendje. — Szamvitel es ugyviteltechnika, 1971, nr. 1. ※
27. Бенеш Л. Развитие бухгалтерского учета как составной части систем информации организаций в ЧССР. — Международный симпозиум на тему "Бухгалтерский учет в системе экономической информации". НРБ, Свиштов, 1972. ※
28. Бинев Г. Проблема построения единой балансовой схемы и ее управленческое значение. — Международный симпозиум на тему "Бухгалтерский учет в системе экономической информации". НРБ, Свиштов, 1972. ※
29. Гайслер Г., Райнеке Г. Состояние и развитие бухгалтерского учета и статистики в ГДР. — Международный симпозиум на тему "Бухгалтерский учет в системе экономической информации". НРБ, Свиштов, 1972. ※
30. Комплексная программа дальнейшего углубления и совершенствования сотрудничества и развития социалистической экономической интеграции стран — членов СЭВ. — М.: Политиздат, 1972.
31. Купфернагель Э. Построение системы бухгалтерского учета и статистики — требования по отношению к организации всей системы и ее конкретных областей. — Международный симпозиум на тему "Бухгалтерский учет в системе экономической информации". — НРБ, Свиштов, 1972. ※
32. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР/1917–1972гг./. — М.: Финансы, 1972.
33. Рекомендации международного симпозиума на тему "Бухгалтерский учет в системе экономической информации". НРБ, Свиштов, 1972. ※
34. Тотев Т., Спасов Д., Памукчиев М. Обща теория на счетоводната отчетност и счетоводство на народно стопанските отрасли. Варна, 1972. ※
35. Фингер Х. Развитие системы учета и статистики как инструмента руководства и планирования на предприятиях и в народном хозяйстве. — Международный симпозиум на тему "Бухгалтерский учет в системе экономической информации". НРБ, Свиштов, 1972. ※
36. Гильде Э.К. Будущее бухгалтерского учета. — Бухгалтерский учет, 1973, No.10.

37. Реферативный бюллетень болгарской научной литературы. Экономика и право, кн. 3. — София: Болгарская Академия наук, 1973. ※
38. Экономическая газета, 1973, No.20.
39. Meyers neues Lexikon. Band 7. VEB Bibliographisches Institut, Leipzig, 1973. ※
40. Patoch L.A. Szukiett onkoltseg alkalmazasanak nehany tapasztalata. —Szamvitel es ugyviteltechnika, 1973, nr. 4. ※
41. System von Rechnungsführung und Statistik in der Industrie. —Autorenkollektiv. —Berlin: Verlag "Die Wirtschaft", 1973. ※
42. Душанов И. Бухгалтерский учет в Народной Республике Болгарии. —М.: Финансы, 1974.
43. Единая система учета и статистики в ГДР. Сб. 3/Пер. с нем. Э.Н. Островского и Э.Б. Фигурнова. Под ред. Э.Б. Фигурнова. М.: —Статистика, 1974.
44. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. —М.: Финансы, 1974.
45. Протокол двадцать четвертого заседания Постоянной комиссии Совета Экономической Взаимопомощи по статистике. —М.: СЭВ, 1974. ※
46. Урдя Д. Бухгалтерский учет в Социалистической Республике Румынии. —М.: Финансы, 1974.
47. Шолц Р. Бухгалтерский учет в Венгерской Народной Республике. —М.: Финансы, 1974.
48. Яругова А. Эволюция моделей учета затрат. Тезисы конференции. —В кн.: Internationale Wissenschaftliche Konferenz "Die Kostenrechnung und Kalkulation als Instrument der Leitung, Planung und Kontrolle in Betrieben und Kombinat der Industrie", Leipzig, 1974. ※
49. Die Kostenrechnung und Kalkulation als Instrument der Leistung, Planung und Kontrolle in Betrieben und Kombinat der Industrie Internationale Wissenschaftliche Konferenz. —Leipzig, 1974. ※
50. Lexikon der Wirtschaft. Rechnungsführung und Statistik. —Berlin: Verlag "Die Wirtschaft", 1974. ※
51. Nektere problemy integrace účtovych osnov členských států RVHP. Vypracoval V. Klima. —Vyzkumny ustav finanční a úvěrové soustavy. —Praze, 1974. ※
52. Бенеш Л. Бухгалтерский учет в Чехословацкой Социалистической Республике. —М.: Финансы, 1975.
53. Бородин А.С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета. —Киев: Вища школа, 1975.
54. Душанов И. Бухгалтерский учет и бухгалтерский кадровый потенциал в хозяйственном управлении НРБ: Автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук. София, 1975. ※
55. Моисеенко Г.И., Петрова В.И. Система комплексной обработки экономической информации в ГДР. —М.: Экономика, 1975.
56. Стуков С.А. Учет и контроль себестоимости промышленной продукции в европейских странах —членах СЭВ. —Калинин, 1975.
57. Стукова А. К вопросу совершенствования методологии бухгалтерского учета стран социалистического содружества. —Всесоюзная научно-техническая конференция "Совершенствование бухгалтерского учета в современных условиях управления производством". Сб. No.2. —М., 1975. ※
58. Хелльмунд Э., Райнеке Г., Гайслер Г. Бухгалтерский учет в Германской Демократической Республике. —М.: Финансы, 1975.
59. Rechnungsführung und Statistik (Die vorliegende Auflage bearbeiten) Prof. Dr. sc. Günther

Geissler u.a. — Berlin: Verlag "Die Wirtschaft", 1975. ※

60. Thesen zum einheitlichen System von Rechnungsführung und Statistik. — Statistische praxis, 1975, nr. 4. ※
61. Безруких П. С. Бухгалтерский учет в СССР. — М.: Финансы, 1976.
62. Душанов И. Счетоводната отчетност и счетоводните кадри в стопанского управление на НРБ. — Варна: 1976. ※
63. Единообразные положения об учреждении и деятельности международных хозяйственных организаций. — М.: СЭВ, 1976. ※
64. Сопоко В.В. Издержки производства и себестоимости продукции в пищевой промышленности. — Киев: Техника, 1976.
65. Сорокин О. Методы исчисления себестоимости промышленной продукции в странах — членах СЭВ. — Экономические науки, 1976, No.2.
66. Данаилов Д. Проблемы при составлении комплексно-единого плана бухгалтерского учета в Н.Р. Болгарии. — Научно-практическая конференция "Роль и место бухгалтерского учета и бухгалтерских кадров для повышения качества и эффективности". — София: ВИИ "Карл Маркс", 1977. ※
67. Доклад делегации Министерства финансов ЧССР. — Научно-практическая конференция "Роль и место бухгалтерского учета и бухгалтерских кадров для повышения качества и эффективности". — София: ВИИ "Карл Маркс", 1977. ※
68. Душанов И. Тенденции и проблемы усовершенствования функциональной и организационной обособленности субсистемы "Бухгалтерский учет" в условиях национальных хозяйственных комплексов и прочих отраслевых систем в Народной Республике Болгарии. — Научно-практическая конференция "Роль и место бухгалтерского учета и бухгалтерских работников для повышения качества и эффективности". — София: ВИИ "Карл Маркс", 1977. ※
69. Мацкевичюс И.С. Сравнительный анализ развития калькулирования себестоимости продукции в европейских странах СЭВ: Автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук. М., 1977. ※
70. Мацкевичюс И.С. Анализа калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ. — М.: Финансы, 1977.
71. Научно-практическая конференция "Роль и место бухгалтерского учета и бухгалтерских кадров для повышения качества и эффективности" /часть вторая/. — София: ВИИ "Карл Маркс", 1977. ※
72. Палий В.Ф. Об особенностях развития методологии бухгалтерского учета на современном этапе. — Научно-практическая конференция "Роль и место бухгалтерского учета и бухгалтерских кадров для повышения качества и эффективности". — София: ВИИ "Карл Маркс", 1977. ※
73. Райнеке Г. Учет затрат и интенсификация производства. — Научно-практическая конференция "Роль и место бухгалтерского учета и бухгалтерских кадров для повышения качества и эффективности" /часть вторая/. 1977. ※
74. Раковский М.Е. Развитие вычислительной техники в странах социалистического содружества. — В кн.: Вычислительная техника социалистических стран. Вып. 1/Под ред. М.Е. Раковского. — М.: Статистика, 1977.
75. Теория и практика исчисления себестоимости в СССР и ГДР/Под ред. проф. Г. Голла и проф. А.Д. Шеремета. — М.: Финансы, 1977.
76. Шолц Р. Развитие калькулирования себестоимости в Венгерской Народной Республике. —

- Научно-практическая конференция "Роль и место бухгалтерского учета и бухгалтерских кадров для повышения качества и эффективности" /часть вторая/. —София: ВИИ "Карл Маркс" 1977. ※
77. Geissler G., Heske G., Neumann K., Reinecke G. Rechnungsführung und Statistik im Sozialismus. —Berlin: Verlag "Die Wirtschaft", 1977. ※
78. Rechnungsführung und Statistik in der Industrie (Autoren: Prof. Dr. sc. Goffhard Ferbrig u.a.) —Berlin: Verlag "Die Wirtschaft", 1978. ※
79. Кашаев А.Н. Основные направления совершенствования плана счетов. —Бухгалтерский учет, 1979, No.11.
80. Лебедева Г.И. Проблемы бухгалтерского учета в Польской Народной Республике к разработке методологии бухгалтерского учета в странах СЭВ: Автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук. Л., 1979. ※
81. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства —М.: Финансы, 1979.
82. Стуков С.А. Учет и хозрасчет в промышленности стран СЭВ. —М.: Финансы, 1979.
83. Иорданов Д., Кацарова М. Единый план счетов для учета деятельности социалистических организаций в НРБ. —Бухгалтерский учет, 1980, No.7.
84. Шульман С.И. Проблемы теории и практики учета основных фондов в промышленности: Дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук. —М., 1980. ※
85. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. —М.: Финансы и статистика, 1981.
86. Всесоюзная научно-практическая конференция "Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма". Тезисы докладов пленарных заседаний. Баку, 1981. ※
87. Душанов И. Интеграционные теоретико-методологические и организационные проблемы бухгалтерского учета в странах СЭВ. —Всесоюзная научно-практическая конференция "Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма". Тезисы докладов пленарных заседаний, 1981. ※
88. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. —М.: Финансы и статистика, 1981.
89. Парызинский З. Сопоставимость финансовых показателей в странах СЭВ. —Всесоюзная научно-практическая конференция "Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма". Тезисы докладов пленарных заседаний. М., 1981. ※
90. Пергелов К. Бухгалтерский учет—важная система функционирования хозяйственного механизма. —Всесоюзная научно-практическая конференция "Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма". Тезисы докладов пленарных заседаний. М., 1981. ※
91. Райнеке Г. Проблемы унификации бухгалтерского учета стран СЭВ и теоретической работы в этой области. —Всесоюзная научно-практическая конференция "Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма". Тезисы докладов пленарных заседаний. —М., 1981. ※
92. Спасов Д. Унификация бухгалтерского учета с точки зрения совершенствования экономического механизма в странах СЭВ. —Всесоюзная научно-практическая конференция "Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма". Тезисы докладов пленарных заседаний. М., 1981. ※
93. Сушкевич А.Н. Совершенствование анализа финансового состояния производственных объе-

- динений/предприятий/ в условиях развития социалистической экономической интеграции: Дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук. — Минск, 1981. ※
94. Торопов С.В. Учет затрат по местам их возникновения на предприятиях ГДР. — Бухгалтерский учет, 1981, No.9.
95. Хеске Г. Развитие механизации и автоматизации работ по сбору и обработке информации в промышленности ГДР. — Бухгалтерский учет, 1981, No.5.
96. Долежал Я. Пути совершенствования и унификации состава финансовых результатов в учете промышленных предприятий и объединений стран СЭВ: Дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук. Л., 1982. ※
97. Berry M.H. The Accounting Function in Socialist Economies. — The International Journal of Accounting Education and Research, Volume 18, No 1, Fall 1982.
98. Мацкевичюс И.С. Организация бухгалтерского учета в странах—членах СЭВ. — М.: Финансы и статистика, 1984.
99. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций. — Бухгалтерский учет, 1985, No.8.
100. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1985.
101. Экономическая газета, 1985, No.27.
102. 国際会計問題研究会, 会計学界の潮流——日本と世界, 『経済評論』10月臨時増刊号, 1973年。
103. 真下満, 『ソビエト会計学』未来社, 1975年。
104. 宮井久男, 社会主義諸国における原価の費目別分類, 『明治大学大学院紀要』第18集(2), 1980年。
105. 森章, 宮井久男, 伊藤秀俊, ポーランドの統一会計制度, 『経理知識』第60号, 1981年。
106. 森章, 宮井久男, 田中哲, ハンガリーにおける会計の発展, 『経理知識』第61号, 1982年。
107. 森章, 『現代社会主義の会計構造』大月書店, 1983年。
108. 森章, ソビエト会計発達史—1934年から1941年まで, 『明大商学論叢』第66巻3・4号, 1984年。
109. 宮井久男, 社会主義諸国における国際会計の展開, 『沖大経済論叢』第8巻1号, 1984年。
110. 建林隆喜, 『社会主義世界経済論』法律文化社, 1985年。
111. 森章, ソ連における会計の指導機構と会計責任者について, 『明大商学論叢』第67巻2~7号, 1985年。
112. 森章, ソビエト会計発達史—1946年から1950年まで, 『明大商学論叢』第68巻1・2号, 1985年。
113. アリチャ・A・ヤルーガ, ポーランドにおける会計学研究, 『明治大学国際交流基金事業招請外国人研究者講演録』明治大学学術国際交流委員会, No. 7 (1985年度), 1986年。
114. レーニン, 民族問題にかんするテーゼ, 『レーニン全集』大月書店版, 第19巻。
115. レーニン, ソヴェト権力の当面の任務, 『レーニン全集』大月書店版, 第27巻。
116. レーニン, 共産主義内の「左翼主義」小児病, 『レーニン全集』大月書店版, 第31巻。